

## 【論文】

### 国際的サービスに対する消費課税のあり方について － EU における VAT 制度の見直しからの教訓－

### Consumption Taxation on International Services

沼 田 博 幸

【キーワード】 消費税、付加価値税 (VAT)、サービス、輸出入、国際取引

#### 〔目 次〕

- I. はじめに
- II. 国際的サービスに対する消費課税の現状と問題点
  - 1. わが国の課税システムの仕組みと問題点
  - 2. 現行の課税システムにかかる問題点の検討
  - 3. 問題点の整理
  - 4. 小括
- III. EU における仕向地原則への移行について
  - 1. サービスの提供の場所に関する関連規定
  - 2. 英国における適用の例
  - 3. サービスの提供の場所に関する 2008 年 2 月の改正
  - 4. 国際的サービスに対する課税の EU 以外の国も含めた各国の現状
  - 5. EU の制度とわが国の制度との比較
  - 6. 小括
- IV. 問題点の分析
  - 1. 仕向地原則と原産地原則の二カ国モデルによる分析
  - 2. 国際的な物品の取引
  - 3. 国際的サービスの取扱い
  - 4. 分析に基づいた論点の整理
  - 5. 小括
- V. 改善のための方策（結論）
  - 1. わが国の制度の特徴
  - 2. 問題点
  - 3. 改善案（結論として）
  - 4. 小括
- VI. おわりに

## I. はじめに

本稿は、消費課税の国際的な側面、なかでも特に、国際的なサービス及び無形資産の取引に対する課税問題について、わが国の消費税制度と EU の VAT 制度の比較を中心として検討し、今後のあり方について提言を試みようとするものである<sup>1)</sup>。

サービスおよび無形資産の国際的な取引に対する消費課税のあり方については、近年、関心が増大している。この点に関連して、OECD が 2006 年に公表したレポートの序文の一部を引用すると、次のとおりである<sup>2)</sup>。

「国際的取引において取引されるものの大半が物品であり、税の徴収が原則として税関によって担当され、かつ、サービスが主として国内市場で取引されていた時代には、各国の消費課税のルールの相互作用に対してグローバルな関心を寄せる必要はほとんど存在していなかった。こうした状況は、近年、劇的に変化しており、国際的に合意されたアプローチの不存在（それは、必要性の欠如に由来したものである。）は、現在、企業と政府の双方にとって、特にサービスと無形資産の分野において、さらに物品の分野においても徐々に、重大な困難さをもたらしつつある。」

このレポートでも言及されているとおり、従来の消費課税は国内消費に対する課税に限定され、国際課税としての視点に欠けるものであった。外国との取引は、輸出入として税関によって管理され、国内と国外は完全に分離することが可能であった。すなわち、国際面の考慮を必要としない仕組みが採用されていた。しかしながら、サービスや無形資産は、当初から税関の管理の対象外である。そして、サービスや無形資産の取引が近年において重要性を高めるにつれて、現行の制度が本来有していた欠陥が明らかになりつつある。

本稿では、こうした状況のなかで、わが国の消費課税の問題点の解明に努めるとともに、VAT の課税で豊富な経験を有する EU の動向を参考として、制度のあり方について分析検討を行い、今後の制度改正に向けた提言を試みようとするものである。

本稿の論述の順序は、次のとおりである。

II 章では、わが国の消費税における、国際的なサービスに対する課税の仕組みを解明するとともに、先行研究をも参考としつつ、問題点を明らかにする。

III 章では、EU における国際的なサービスに対する課税の仕組みを VAT 指令の条項に基づいて明らかにし、さらに、2008 年 2 月に行われた VAT 指令のサービスの提供の場所に関する改正の具体的な内容とその意義を明らかにし、わが国の制度との比較・検討のための参考とする。

IV 章では、国際的なサービスに対する課税の仕組みについて、簡単なモデルを用意して、仕向地原則あるいは原産地原則を採用した場合に生ずるであろう結果について分析・検討を試みることにす

---

1) 本稿では、「サービス」という文言を適宜「無形資産」を含めた意味で用いることとする。

2) OECD“INTERNATIONAL VAT / GST GUIDELINES February 2006”PREFACE 3. なお、本レポートの本文で、サービスおよび無形資産の国際的な取引に対する課税のあり方、電子商取引に対する課税のあり方についての指針が示されている。

る。

V章では、以上の検討を踏まえ、今後のわが国の消費税のあり方について、若干の提言を行うこととする。

## II. 国際的サービスに対する消費課税の現状と問題点

本章では、わが国における国際的サービスに対する消費税の課税システムについて、現行の取扱いをみていくとともに、先行研究を参考としつつ、その問題点を解明することとしたい。

1節では、わが国における国際的サービスに対する消費税の課税システムの仕組みを解明する。すなわち、消費税法および消費税法施行令のうち、本稿のテーマを関係のある条文を取り上げ、その内容と考え方を把握することとする。なお、その際に、先行研究をも参考としつつ、現行制度の問題点の所在を明らかにするよう努めたい。

2節では、国際的サービスの具体的なパターンを取り上げて、わが国の制度の抱える問題点をさらに明確化することとしたい。

3節では、わが国の消費税システムの特色と問題点に関する検討を踏まえ、問題の焦点がどこにあるかを探ることとする。

### 1. わが国の課税システムの仕組みと問題点

本節では、わが国の消費税にかかる法律および政令のうち、国際的サービスの課税に関連した規定を中心にみていくこととする。その際に、先行研究の成果も参考として取り上げることとした<sup>3)</sup>。なお、本稿で「サービス」とは、原則として、消費税法の用語との関係では、「有形資産の譲渡」以外のすべてを含むものとする<sup>4)</sup>。すなわち、役務の提供のほか、無形資産の譲渡や貸付も含むものである。なお、「サービス」と対立する概念は、有形資産としての「物品（あるいはモノ）」である。こうしたサービスと物品という分類には、税関の機能との関連で意義がある。すなわち、物品は税関での輸出入の規制の対象となり、サービスは税関での規制の対象外である<sup>5)</sup>。

---

3) 水野忠恒教授は、『消費税の制度と理論』（弘文堂、1988年）の第6章「消費税と国際取引」において、国際的サービス取引に対する消費課税の問題について、包括的かつ詳細に論じられている。また、『租税法（第3版）』（有斐閣、2007）の706頁から714頁にかけて、わが国の消費税法の条文を踏まえて問題点について論じられている。本稿では、本章における消費税の法律と政令の検討にあたり、主として『租税法（第3版）』の記述を参考とする。なお、渡辺智之教授によっても、水野教授の先行研究を踏まえて、国際的サービス取引に関して、原産地原則と仕向地原則の比較を中心とした検討がなされている（『国際的サービス取引と消費課税』租税法研究34号62頁）。

4) EUにおける2007年VAT指令によると、「サービスの提供とは、物品の提供に該当しない取引を意味する。」（24条1項）とし、「物品の提供とは、有形資産の所有者としての処分権限を譲渡することを意味する。」と定義されている。本稿では、基本的には、この用語法に従うこととする。

5) 水野『租税法（第3版）』707頁で、消費税と税関との関係について、消費課税が関税と統一的に扱われてきた歴史から、「国際的な取引に対する消費税の行政は大きく税関に依存している。」と述べられている。

## (1) 納税義務者

消費税の納税義務者は、国内取引については「事業者」とされ、輸入取引については「外国貨物を保税地域から引き取る者」とされている（消費税法5条1項および2項；以下「法」とあるのは消費税法を指すものとする。また、「令」とは消費税法施行令を指すものとする。）。ここで事業者とは、「個人事業者及び法人をいう。」と定義されている（法2条1項4号）。

消費税法では、所得税法における居住者と非居住者の区分、法人税法における内国法人と外国法人といった、納税義務者の区分が存在しない。すなわち、所得税法や法人税法では、全世界所得を課税対象とする納税者と国内源泉所得のみを課税対象とする納税者の区分が存在するが<sup>6)</sup>、消費税法にはこうした区分は設けられていない。このことは、事業者が、その住所を国内に有しているか否か、あるいは、本店または主たる事務所が国内にあるか否かを問わず、すべて同一種類の納税義務者として扱っていることを意味する。すなわち、課税対象に該当する取引を行った者は、すべて事業者として課税されることになる。外国に住所を有する事業者あるいは外国に本店または主たる事務所を有する事業者であっても、課税対象取引を行う場合には、納税義務者に該当する<sup>7)</sup>。

なお、事業者の概念との関係で注意を要するのは、小規模零細事業者を対象とした免税事業者制度が設けられていることである（法9条）。この制度は、小規模零細事業者の事務負担を軽減すること等を目的としたものといわれている<sup>8)</sup>。本稿との関係で特に重要と考えられるのは、その仕組みにおいて基準期間の制度が設けられていることである。すなわち、基準期間における課税売上高が1000万円以下の事業者は、国内取引の納税義務が免除されており、ここで、基準期間とは、個人事業者についてはその課税年度（課税期間）の前々年をいい、法人についてはその事業年度（課税期間）の前々事業年度（事業年度が1年の場合）をいうものとされている。一般に、国内に支店などの固定的な施設を持たない事業者が2年以上にわたって継続的に事業を行うことは少ないと考えられることから、この制度により、結果的には、所得税法における非居住者や法人税法における外国法人は、通常は、国内に支店等を有している場合を除き、国内取引について納税義務を負うことはないことになる。また、納税義務を負うことがあるとしても、適切な課税は困難と考えられる<sup>9)</sup>。

## (2) 課税対象（国内取引）

消費税法は、課税対象を、国内取引については、「国内で行われた資産の譲渡等」とし、輸入取引については、「保税地域から引き取られる外国貨物」としている（法4条1項、2項）。ここでは、国内取引を取り上げる。

この規定から明らかなように、消費税法は、国内で行われた取引のみを課税対象としている。前

---

6) 所得税法7条（課税所得の範囲）、法人税法5条（内国法人の課税所得の範囲）および法人税法9条（外国法人の課税所得の範囲）。

7) 納税者について、所得課税におけるような区分がないことは、消費課税において国際課税への用意のないことを示すものと考えられる。

8) 金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂、2008）537頁。

9) 水野・前掲書707頁において、「実際には、非居住者または外国法人が国内で事業活動を行っても、それらの法人や個人事業者が国内に固定した施設を有しない場合には、これらの者が申告や納付を自主的に行うことは期待できないので、問題の状況は所得課税の場合と大きくは異ならない。」と述べられている。

述のように、消費税は納税者を課税範囲の違いによって区分する制度を有していないが、他方で、国内の取引であれば、すべての事業者が納税義務者として課税されることになっている<sup>10)</sup>。したがって、ある取引が国内取引に該当するか否かの判定が非常に重要となる。

### (3) 国内取引か否かの判定

国内取引については、「国内において、事業者が行った資産の譲渡等」が課税対象とされていることから、ある取引が国内で行われたか否かの判定が必要となる。

資産の譲渡等が国内で行われた否かの判定について、消費税法は次のとおり規定している（法4条3項）。

- 「一 資産の譲渡又は貸付けである場合 当該譲渡又は貸付けが行われる時において当該資産が所在していた場所（当該資産が船舶、航空機、鉱業権、特許権、著作権、国債証券、株券その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）
- 二 役務の提供である場合 当該役務の提供が行われた場所（当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所）」

以上のように、役務の提供については、当該役務の提供が行われた場所が国内であるか否かが課税上の重要な要素となる。なお、国内であると判定されたとしても、その事業者が国外に所在する場合を想定した規定が設けられていない<sup>11)</sup>。この点については、「国内で行われた役務の提供であっても、その事業者が国外に居住する場合には、事実上その者から消費税を徴収することは極めて困難である。結果的に、そのような取引から消費税を徴収することはできないという問題が存する。いわば、サービスの輸入が課税されることなく行われる可能性が大きい。」との指摘がなされている<sup>12)</sup>。

法4条3項1号を受けた令6条1項（資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定）は、資産の譲渡又は貸付の場合について、以下のとおり規定している（なお、本稿と直接関係のない部分は適宜省略している。）。

- 「一 船舶 船舶の登録をした機関の所在地（同一の船舶について二以上の国において登録をしている場合には、いずれかの機関の所在地（居住者が行う日本船舶以外の船舶の貸付け及び非居住者が行う日本船舶の譲渡にあっては、当該譲渡又は貸付けを行う者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地（以下その項において「住所地」という。）
- 二 前号に掲げる以外の船舶 その譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務

---

10) なお、消費課税においても、納税義務者の居住者と非居住者に分け、前者はすべての取引を課税し、後者は国内取引のみを課税するという方法を採用することも可能である。こうした方法を採用している国としては、ニュージーランドと南アフリカが挙げられる。この場合には、原則として、居住者については、国内取引か否かの判定が不要となる。（Alan Schenk、Oliver Oldman“Value Added Tax – A Comparative Approach”Cambridge University Press 2007、p. 196.）

11) 所得課税の場合には、非居住者や外国法人と対象として源泉徴収制度が適用されている（所得税法174条など）。

12) 水野前掲書712頁。

所、事業所その他これらに準ずるもの（以下、この条において「事務所等」という。）の所在地

- 三 航空機 航空機を登録した機関の所在地（登録を受けていない航空機にあつては、当該譲渡又は貸付けを行う者の譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地
- 四 鉱業権若しくは租鉱権又は採石権その他土石を採掘し、若しくは採取する権利（以下のこの号において「採石権等」という。） 鉱業権に係る鉱区若しくは租鉱権又は採石権等に係る採石場の所在地
- 五 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権又は育成権者（これらを利用する権利を含む。） これらの権利を登録した機関の所在地（同一の権利について二以上の国において登録をしている場合には、これらの権利の譲渡又は貸付けを行う者の住所地）
- 六 著作権又は特別の技術による生産方式及びこれに準ずるもの（以下この号において「著作権等」という。） 著作権等の譲渡又は貸付けを行う者の住所地
- 七 営業権又は漁業権 これらの権利に係る事業を行う者の住所地
- 八 次のイからホまでに掲げる資産 それぞれイからホまでに掲げる場所
  - イ 法別表第一第二号に掲げる有価証券 当該有価証券が所在していた場所
  - ロ 登録国債 登録国債の登録をした機関の所在地
  - ハ 第九条第一項第二号（有価証券に類するものの範囲等）に掲げる持分 当該持分に係る法人の本店又は主たる事務所の所在地
  - ニ 第九条第一項第四号に掲げる金銭債権 当該金銭債権の譲渡に係る事務所等の所在地
  - ホ 第九条第二項に規定するゴルフ場利用株式等又は金銭債権 同項に規定するゴルフ場その他の施設の所在地
- 九 前各号に掲げる資産以外の資産でその所在していた場所が明らかでないもの その資産の譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けを行う者の当該譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地」

なお、1号等で規定されている「居住者」および「非居住者」は、外国為替及び外国貿易法第6条第1項5号および6号で定義された者のことである。すなわち、個人のみならず法人をも含めた概念であり、非居住者の国内支店等は居住者とみなされている。

外国為替及び外国貿易法第6条第1項5号および6号は次のとおり規定している。

「五 「居住者」とは、本邦内に住所又は居所を有する自然人及び本邦内に主たる事務所を有する法人をいう。非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上代理権がある与否とにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなす。

六 「非居住者」とは、居住者以外の自然人及び法人をいう。」

次に、法4条3項2号を受けた令6条2項は、役務の提供の場合の当該役務の行われた場所について、次のとおり規定している（なお、一部省略）。

「一 国内及び国外以外の地域にわたって行われる旅客又は貨物の輸送 当該旅客又は貨物の出発地若しくは到着地

二 国内及び国内以外の地域にわたって行われる通信 発信地又は受信地

- 三 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便 差出地又は配達地
- 四 保険 保険に係る事業を営む者の保険の契約の締結に係る事務所等の所在地
- 五 情報の提供又は設計 情報の提供又は設計を行う者の情報の提供又は設計に係る事務所等の所在地
- 六 専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督又は検査に関する役務の提供で次に掲げるもの（以下この号において「生産設備等」という。）の建設又は製造に関するもの 当該生産設備等の建設又は製造に必要な資材の大部分が調達される場所
  - イ 建物又は構築物
  - ロ 鉱工業生産施設、発電及び送電施設、鉄道、道路、港湾設備その他の運輸施設又は漁業生産施設
  - ハ イ又はロに掲げるものに準ずるものとして財務省令で定めるもの
- 七 前各号に掲げる役務の提供以外のもので国内及び国内以外の地域にわたって行われる役務の提供その他の役務の提供が行われた場所が明らかでないもの 役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地

なお、令6条2項の1号から3号において、出発する側と到着する側のいずれかが国内であれば国内取引としており、国内取引の範囲を広くとっているようにみえるが、この点については、輸出免税として認める範囲を広げる目的でこうした規定になっているとの説明がなされている<sup>13)</sup>。

また、令6条2項4号から7号において、国内か否かの判定において、当該役務の提供が行われた場所ではなく、当該役務の提供に係る事務所等の所在地が判定基準とされている。この点については、執行上の困難性を考慮して、事業者のうち、国内に物理的な存在のあるものに限定して課税しようとしたものではないかとの指摘がなされている<sup>14)</sup>。

#### （４）輸出について

輸出については原則として輸出免税が認められているが、この輸出免税に関連して、輸出に該当するものの範囲を消費税法は次のとおり定義している（法7条1項。なお、一部省略）。

「事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものは、消費税が免除される。

- 一 本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け

---

13) 大島隆夫ほか『消費税法の考え方・読み方（四訂版）』（税務経理協会 2006）31頁。

14) 水野前掲書712頁では、次のようにコメントされている。「この当該「役務の提供に係る事務所等の所在地」（消税6条2項7号）という基準は、固定した施設の存否により、役務の提供が国内において行われたどうかを判断しようとするものであり、所得税および法人税における「恒久的施設」の概念に類似している。このような取扱いを定めた趣旨は、役務の提供を個別的に把握することは、国家間の取引においては困難であるから、物理的な存在のある事業者についてのみ課税を行うものと考えられる。所得課税の場合には、恒久的施設を保有しない非居住者や外国法人の場合には、自主的な申告や納付、さらには、税務署による調査が事実上期待できないということと同様の考え方である。しかも、消費課税においては、税関という施設による把握は期待できない。そのため、サービスの提供については、物品の取引の場合とは異なって、事業者の所在する場所が重視されているものと考えられる。」

- 二 外国貨物の譲渡又は貸付け
- 三 国内及び国内以外の地域にわたって行われる旅客若しくは貨物の輸送又は通信
- 四 専ら前号に規定する輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理で政令で定めるもの
- 五 前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものとして政令で定めるもの」

ここで、輸出や外国貨物という用語が用いられているが、これは関税法の定義を利用してものであり（法2条1項）、関税法が定める「輸出」等の定義は次のとおりである。

関税法第2条（定義）

「二号「輸出」とは、内国貨物を外国に向けて送り出すことをいう。

三号「外国貨物」とは、輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採捕された水産物を含む。）で輸入が許可される前のものをいう。

四号「内国貨物」とは、本邦にある貨物で外国貨物でないもの及び本邦の船舶により公海で採捕された水産物をいう。」

令17条（輸出取引等の範囲）2項は、法7条1項5号を受けて、前各号に掲げる資産の譲渡等に類するものについて、次のとおり規定している（なお、一部省略）。

「一 専ら国内以外の地域間で行われる旅客又は貨物の輸送の用に供される船舶又は航空機の譲渡若しくは貸付け又は修理で次に掲げるもの

イ 船舶運行事業又は船舶貸渡業を営む者に対して行われる船舶の譲渡又は貸付け

ロ 航空運送事業を営む者に対して行われる航空機の譲渡又は貸付け

ハ 船舶又は航空機の修理でイ又はロに規定する者の求めに応じて行われるもの

二 専ら国内及び国内以外の地域にわたって又は国内以外の地域間で行われる貨物の輸送の用に供されるコンテナの譲渡若しくは貸付けで船舶運航事業、船舶貸渡業若しくは航空運送事業を営む者に対して行われるもの又は当該コンテナの修理で船舶運航事業者等の求めに応じて行われるもの

三 前項第一号若しくは第一号に規定する船舶又は前項第二号若しくは第一号に規定する航空機の水先、誘導その他出港若しくは離着陸の補助又は入出港、離着陸、停泊若しくは駐機のための施設の提供に係る役務の提供その他これらに類する役務の提供で船舶運航事業者等に対して行われるもの

四 外国貨物の荷役、運送、保管、検数、鑑定その他これらに類する外国貨物に係る役務の提供

五 国内及び国内以外の地域にわたって行われる郵便又は信書便

六 第六条第一項第四号から第七号（資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定）までに掲げる資産の譲渡又は貸付けで非居住者に対して行われるもの

七 法第七条第一項第三号、前項第三号及び第一号から第五号までに掲げるもののほか、非居住者に対して行われる役務の提供で次に掲げる以外のもの

イ 国内に所在する資産に係る運送又は保管

ロ 国内における飲食又は宿泊



ハ イ及びロに掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの」

なお、非居住者の範囲については、消費税法基本通達（以下、本章では「基通」という。）7-2-15（非居住者の範囲）に次の記述がある。

「法第8条第1項（輸出品販売場における輸出免税の特例）及び令第1条第2項第2号（定義）に規定する「非居住者」には、本邦内に住所又は居所を有しない自然人及び本邦内に主たる事務所を有しない法人がこれに該当し、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされるのであるから留意する。」

さらに、基通7-2-16（非居住者に対する役務の提供で免税とならないものの範囲）では、輸出免税の対象とならない役務の提供の例を数多く掲げている。たとえば、「理容又は美容」、「日本語学校等における語学教育等に係る役務の提供」などが掲げられている。

輸出免税の問題点について、水野教授は、「輸出免税の認められている資産の貸付けについては、それが役務の提供であるかどうか議論の余地があるが、それ以外の一般的なサービスに関しては、この規定（筆者注：法7条1項1号および2号）に該当しないので、サービスに関して輸出免税を認めた規定は存在しないと考えられる。したがって、サービスが国外に向けて提供される場合には、どのように扱われるのか議論の余地がないとはいえない。」としつつ、「もっとも、輸出取引については、部分的に、免税とされる国家間のサービスが規定されているのであり、「輸出取引等の範囲」として、貨物の輸出と同様に扱われるサービスの範囲は拡大されてきている（消税令17条）。」とされている<sup>15)</sup>。さらに、「「国内において」行われた役務の提供であっても、役務の提供を行う事業者が国内に居住し、その相手方が国外に存在する場合には、そのようなサービスは実質的には輸出されるものであるが、免税されることにはならない。」と述べられている<sup>16)</sup>。

#### （5）輸入について

消費税法は、国内取引とともに、外国貨物の引取を課税対象としている。すなわち、「保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により消費税を課する。」とし<sup>17)</sup>、「外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」とされる（法5条2項）。

なお、ここで、「輸入」と「外国貨物」の関税法における定義は、次のとおりである。

##### 関税法第2条（定義）

「一号「輸入」とは、外国から本邦に到着した貨物（外国の船舶により公海で採捕された水産物を含む。）又は輸出の許可を受けた貨物を本邦に（保税地域を経由するものについては、保税地域を経て本邦に）引き取ることをいう。

三号「外国貨物」とは、輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物（外国

---

15) 水野前掲書 709 頁

16) 水野前掲書 712 頁

17) 法4条2項（課税の対象）。なお、外国貨物は、「関税法第二条第一項第三項（定義）に規定する外国貨物」と定義されている（法2条1項10号（定義））。

の船舶により公海で採捕された水産物を含む。)で輸入が許可される前のものをいう。」

このように、輸入の場合には、国内取引の場合のように事業者でなく外国貨物の引取者が納税義務者とされていることから、事業者のみならず消費者も納税義務者となる。引取者が消費者の場合には、消費者本人が納税義務者となることから、間接税ではなく、一種の直接税として課税されることになる。

なお、水野教授は、輸入に対する課税対象が保税地域から引き取られる外国貨物とされている点を取り上げ、「国際取引に係る「消費税」の大きな問題は、消費税法では、主として貨物のみを対象としており、役務の提供、つまり、いわゆるサービスの輸入について、その取扱いを明確にしていけないことである。」とされ、そのうえで、「外国弁護士の国際電話による内国法人への法律的アドバイス、外国法人のインターネットによる物品の売買契約、映画ソフトの配給などの課税が課題となっている」、との指摘をされている<sup>18)</sup>。

上記に関連して、さらに、「従来、輸入取引に係る課税の対象を、貨物に限定してきたことを再検討する必要があると考えられる。」とし、「しかしながら、実際上は、サービスの輸入（国家間の役務の提供）を規定することは、その行政上の実効性の確保が困難であり、現実にも把握されて課税されるとは限らない。輸出や輸入というのは、関税法上の概念であり、貨物を前提とした税関による物理的な監督に依存したものである。そのため、物品（貨物）以外の、役務の提供、さらには、知的財産権を課税の対象に含めることは実効性に乏しいと思われる。ここに、役務の提供に対する従来の輸入品課税の仕組みの限界があるのである。」と指摘されている<sup>19)</sup>。

## （6）物品とサービスと間の取扱いのアンバランス

水野教授は、以上のように、わが国の消費税法の規定を検討され、最後に、物品に対しては仕向地原則を採用しサービスの提供に対しては原産地原則を採用するという不合理な結果となっている事実を指摘され、両者のバランスを取ることが必要である、と結んでおられる<sup>20)</sup>。

## 2. 現行の課税システムにかかる問題点の検討

前節では、国際的サービスに対する現行法の関連規定を紹介するとともに、これら規定に対する先行研究（水野教授の見解）を紹介した。本節では、これらを踏まえ、サービスの種類ごとに、わが国の規定とその仕組みが有する意味を検討する。

---

18) 水野前掲書 708 頁。

19) 水野前掲書 708 頁。

20) 水野前掲書 714 頁。「以上のように、役務の提供については、国家間で行われるサービスの輸入に対しては課税が行われない一方で、サービスの輸出には免税が認められないという、仕向地原則に基づく国境税調整とは逆の、原産地原則の効果が事実上の取扱いとなりうる。このことは、国際的競争に対する中立性からみて不合理な結果を生ずることにもなると思われる。とりわけ、商品のサービス化、電子化が進み、物品とサービスの互換が可能になりつつある今日、物品については仕向地原則が採用され、サービスについては原産地原則が成り立つというのは、消費に対する選択を攪乱し、その中立性を損ねるおそれが大いと思われる。」とし、最後に、「国際取引の場面における物品とサービスとの消費課税のバランスをとることに努めるべきである。」とコメントされている。

### (1) 国際的サービスに対する課税の概要

各論に入るまえに、国際的サービスに課税の仕組みがいかなるものかについて整理しておきたい。

わが国の制度によると、国際的な取引が行われた場合には、それが、国内において事業者が行った課税資産の譲渡等に該当する場合および保税地域からの外国貨物の引取りに該当する場合に、消費税の課税対象とされる（法4条）。国内取引の場合には、次に、それが輸出免税の対象となるか否かが問題となる（法7条）。

国内取引において、それが国内取引に該当するか否かについては、資産と役務の提供で、取扱いが異なっている。

まず、資産の場合には、当該取引時点において当該資産の所在していた場所を基本として、国内で取引が行われたか否かを判定することとされている。役務の提供の場合には、役務の提供が行われた場所を基本として、それが国内で行われたかどうかを判定することとされている。

ところで、資産のうち有形資産の場合には、本邦から輸出として税関を通じて出て行く場合に、輸出免税が適用される。また、税関を通じて保税地域からの引取として有形資産を引き取った場合に、輸入として課税される。このように、有形資産の場合には、税関が重要な役割を果たしており、こうした税関の機能を前提とした有形資産の輸出および輸入については、消費税の課税面で特段の問題は生じないと考えられる。

ところが、役務の提供および無形資産の取引を含めたところのサービス取引の場合には、有形資産の場合と状況が大きく異なる。まず、サービスの場合には、その内容が多様であり、一概に論ずることは困難なことである。さらに、重要なのは、税関の機能を利用できないことである。

そこで、以下では、消費税法の規定を参考としつつ、国際的サービス取引をいくつかに類型化し、類型毎に、その取扱いのルールをみていくこととする。

### (2) 建設、製造に付随した専門的なサービス

わが国の税法は、令6条2項6号において、専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督または検査に関する役務の提供で、建物または構築物、鉱工業生産施設、発電および送電設備、鉄道、道路、港湾設備その他の漁業生産施設等に関するものの役務の提供の場所は、その建設または製造に必要な資材の大部分が調達される場所であるとしている。

専門的な科学技術に関する知識を必要とする調査、企画、立案、助言、監督または検査に関する役務の提供の場合には、役務の提供の場所を個々に特定することは必ずしも容易ではない。そこで、建物等の建設や製造に関連する場合について、役務の提供の場所はその資材の調達の場所であるとして、課税関係の明確化を図ったものと考えられる。

なお、これらの役務の提供で、建物等の建設や製造に関連しないもの場合には、令6条2項7号が適用されることになろう。

### (3) 国際的な輸送および通信について

わが国の税法は、旅客もしくは貨物の輸送、通信または郵便もしくは信書便であって、国内と国外にわたって行われるものは、それぞれ、出発地と到着地、発信地と受信地、差出地と配達地のいずれかが国内にあれば国内取引であるとしている（令6条2項1号から3号）。そのうえで、令17条2項5号は、郵便または信書便を輸出免税の対象としている。なお、国内と国外にわたって行わ

れる旅客の輸送、貨物の輸送、または通信は、法7条1項3号に基づいて、輸出免税の対象とされている。

したがって、国内から国外へのサービスの流れであって、サービスの輸出と考えられるもののほか、国外から国内へのサービスの流れであって、サービスの輸入と考える余地のある取引についても、輸出免税が適用されることとなる。すなわち、輸送、通信、郵便の分野では、出発地等と到着地等のいずれかが国内と国内以外の地域にあれば輸出として免税になる。そうすると、相手国においても同様の制度が採用されていると仮定すると、こうしたサービスは完全に課税対象外（双方での不課税あるいは非課税）となることになる。

こうした取扱いの趣旨は必ずしも明確ではないが、一部のサービスが課税されないということは課税の公平あるいは中立性に反し、制度として合理的なものとはいえない。出発地等での課税または到着地等での課税のいずれかを採用した場合には、相手国の税制によっては、二重課税または双方不課税の可能性が発生する。したがって、整合性のある課税を確保するためには、相手国との制度の調整が必要である。たとえば、双方の国で到着地課税を採用することが一案として考えられる。

なお、所得課税の世界では、相互主義に基づいた国際運輸業所得免税が一般化しているが（たとえば、日米租税条約8条）、これは源泉地国での課税を免除するものであって、居住地国では課税されることから、課税の不在は生じない。

#### （４）イベント

演劇、音楽、スポーツなどのイベントの開催については、法令に明示の規定はない。したがって、原則が適用になると考えられる。すなわち、イベントの開催は役務の提供にあたることから、役務の提供の場所が判定基準となり、役務の提供の場所が国内であれば課税されることになる。したがって、イベントの開催場所が国内であれば、国内取引として課税対象となる。

ところで、国外に在住する外国人あるいは国外に拠点を有する外国法人が、国内でイベントを開催するケースが想定される。この場合、サービスの輸入に類似した取引となるが、法令上は特段の規定がない（国内取引として原則的規定が適用になる）。したがって、非居住者や外国法人の関係者が一時的に来日しイベントを開催した場合についても、国内取引として課税せざるをえない。そうすると、法9条（小規模事業者に係る納税義務の免除）の規定が適用され、基準期間の課税売上高が千万円を超えているか否かが問われることになる。しかしながら、こうした一時的滞在者が2年前に国内で千万円を超える課税売上を行っているのか否かの確認は困難である。その結果、こうしたサービスの輸入とも言えるイベントが課税対象となる可能性はほとんどないと思われる。

以上のような取扱いを認めることは、課税の空白（課税の不在）を放置するものであるほか、国内の事業者との比較で課税上の中立性を阻害するものである。すなわち、現行の仕組みは、執行面の負担を軽減しているといえるが<sup>21)</sup>、課税の公平や事業者間の中立性などの面で疑問がある。

#### （５）無形資産にかかる取引

わが国の税法は、無形資産を有形資産とともに資産としてその取扱いを規定し、当該資産が所在していた場所により判定することを原則としつつ、無形資産については、その権利の種類により、次のとおり取り扱うこととしている。まず、鉱業権等については、権利にかかる鉱区等の所在地と

---

21) 法律上、課税対象から除外される。

されている（令6条1項4号）。特許権等については、権利の登録をした機関の所在地で判断するのが原則であるが、二カ国以上で登録している場合には、権利の譲渡または貸付けを行った者の住所地とされている（令6条1項5号）。著作権等については、権利の譲渡または貸付けを行った者の住所地とされている（令6条1項6号）。漁業権等については、権利にかかる事業を行う者の住所地とされている（令6条1項7号）。金融資産については、有価証券の所在地、債券の登録地、持分や金銭債権にかかる法人の事務所の所在地、ゴルフ場の所在地とされている（令6条1項8号）。さらに、その所在地が明らかでないものは、権利の譲渡または貸付けを行った者の当該行為にかかる事務所の所在地とされている（令6条1項9号）。

以上からわかることは、その権利が特定の場所と密接な関連がある場合には当該場所に基づいて判断し、権利の提供者による行為の場所が意味を有する場合には当該行為に関連した事務所の住所地で判断し、それ以外の場合には、当該権利の提供者の所在地とされていることである。すなわち、当該資産と関連性の密接な場所がある場合には、その場所により判定し、場所との関連性が薄くなるにつれて、権利者の所在地により判定することとされていることである。

なお、令17条2項6号により、令6条1項4号から7号までに掲げる資産（すなわち、鉱業権、特許権、著作権、営業権など）の譲渡または貸付けについては、それが非居住者に対して行われる場合には、輸出免税の対象とされている。したがって、取引の時点に当該資産が国内にあって、非居住者に対して譲渡または貸付けが行われた場合には、輸出免税が適用されることになる。すなわち、無形資産にかかるサービスの提供者が国内に在住し、サービスの顧客が国外に在住する場合には、原則として、輸出免税が適用されている<sup>22)</sup>。

#### （6）サービスの提供の場所が明らかでないサービス

国際的サービスの典型例として、国内の法律や会計などの分野の専門家が国外の顧客に対して法律の知識や会計の知識を提供する、あるいは、国外の専門家が国内の顧客に専門知識を提供するというサービスが考えられる。また、インターネットを通じて、音楽や映画の配信を行うというサービスが考えられる。こうした場合の課税上の取扱いはどうなるのであろうか。こうした場合のサービスの提供の場所はどうなるのであろうか。

こうしたサービスについて、法令には特別の規定は設けられていない。したがって、第一次的には、原則にしたがい、役務の提供が行われた場所によって、そのサービスが国内で行われた否かを判定することになる。法律や会計の専門知識の提供の場合には、役務の提供の形態としては、一般に、面談、手紙、電話や電子メールでの連続した遣り取りが考えられる。その場所も、いずれかの国のホテルの会議室等、サービス提供者の事務所、あるいは、顧客の事務所が考えられる。それも、複数の場所が利用される可能性がある。インターネットによる音楽等の配信の場合には、サービスの提供の場所としては、サーバの所在地、提供者の事務所の所在地、顧客の所在地などが候補として挙げられる。

これらのサービスの特徴としては、サービスの提供の場所がどこであるかは、そもそも重要性が

---

22) 有形資産の場合と異なるのは、これは税関を通じた輸出免税ではないことである。有形資産の場合には、輸出の際に輸出免税が適用されるが、輸入の際に相手国で課税されることが想定される。ところが、無形資産の場合には、相手国（輸入国）における輸入課税は必ずしも想定されず、まったくの非課税となる可能性があることである。

ないことである。サービスの提供の場所という概念になじまない。

サービス提供の場所が明らかでないとすると、令6条2項7号により、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地により判定することになる。そうすると、国内の事業者が国外の顧客に専門的な知識の提供を行った場合には、当該事業者の事務所等の所在地がサービス提供の場所となることから、サービスの提供の場所は国内ということになる。

サービスの提供が国内であると判定された場合には、次に、それが輸出免税に該当するか否かの検討が必要となる。令17条2項7号により、そのサービスが非居住者に対して行われる役務の提供に該当する場合には、輸出免税が認められる。ただし、運送、飲食等、国内において直接便益を享受するものが除かれている。

他方、国外の事業者から国内の顧客が法律や会計の専門的知識のサービスを受ける場合および国外の事業者からインターネットを通じて音楽等の配信サービスを受ける場合はどうなるであろうか。保税地域からの外国貨物の引き取りには該当しないことから、引取課税の対象とならないことは明らかである。令6条2項7号の適用があるとする、サービスの提供の場所は、サービスの提供者の事務所等となり、それは国外にあると考えられる。したがって、わが国では、課税対象外となる<sup>23)</sup>。これらは、国外から国内に向けられた輸入サービスとみることが可能であるが、制度的に課税から除外されることになる。

なお、こうした取扱いの妥当性については、同一のサービスを国外の事業者から購入した場合と国内の事業者から購入した場合との間で中立性が阻害される結果をもたらすことから、疑問が残るところである<sup>24)</sup>。

## (7) 裁決事例の紹介

上記の輸出免税に関連して、興味深い裁決事例があるので、ここで紹介しておきたい<sup>25)</sup>。

これは、非居住者である外国法人の従業員を対象として現場改善等を目的としてわが国で開催されたセミナーが輸出免税の対象となるか否かが争われた事案である。裁決では、こうしたセミナーは、令17条2項7号ハに規定する国内における飲食又は宿泊に準ずるもので、国内において直接便益を享受するものに該当することから、輸出免税等には該当しないと判断されている。

本件の主要な争点は、企業経営コンサルタント業を営む同族会社である審査請求人が、非居住者である外国法人の従業員を対象に対価を得て国内で行う各種セミナーが法7条（輸出免税等）1項に規定する消費税の免除の対象となるか否かであった。

---

23) なお、個別の事案の事実認定により、国内に事務所等が存在し、そこからサービスが提供されたとみることができるケースも存在するであろう。しかしながら、前述のとおり、国内取引のルールが適用されるとすると、こうしたサービスを提供した事業者は制度的に免税事業者となるであろう。

24) ただし、顧客が課税事業者の場合には、国外サービスについては仕入税額控除が認められないことから、結果的には、それほど大きな問題はないとの議論がある。一般的にはそういえるが、当該課税事業者が銀行等の課税売上割合の小さい事業者の場合には、事情は異なる。また、顧客が消費者の場合には課税回避となり、中立性の維持は困難となる。

他方、相手国で課税されている場合には、相手国の税の税額控除は認められないことから、重複課税が発生する可能性がある。

25) 「裁決事例集第65集」（大蔵財務協会、2004）864頁。

本件の外国法人は、国内に主たる事務所等を有しておらず、令1条2項2号に規定する非居住者に該当することに争いはない。

「国内において直接便益を享受するもの」の判断基準に関する請求人の主張は次のとおりである。「…、役務の提供の対象が役務の提供時において国内に存するか否かでなく、その役務の提供による便益の享受、つまり、効果の発現が国内でなされるか否かにより判断すべきである。

この点、本件セミナーが国内において行われる役務の提供であることは争わないが、本件セミナーの目的は現場改善及び生産性向上であり、本件セミナー代金を負担する本件外国法人にとっては、本件セミナーの効果が国外に所在する外国法人の工場等の現場において完結することは明らかである。」

これに対して裁決は、次のように判断して、請求人の主張をしりぞけている。

「…非居住者に対して行われる役務の提供で同号のイないしハに掲げる取引については、輸出免税取引から除外する旨規定しているところ、その趣旨は、役務の提供のうち、国内飲食のように国内で役務の提供を受けることが完結するものを国境をまたがない役務の提供として輸出免税取引から除外するものである。

このことからすると、消費税法施行令第17条第2項第7号ハに規定するものは、国内飲食等に準じて考えられる役務の提供であって、非居住者に対して国内においてその役務が提供され、当該非居住者が、提供される役務の便益を国内において直接享受するものをいい、ともに国内において完結しているものをいうと解するのが相当である。」と論じ、こうした解釈を本件に適用し、「…、消費税法施行令第17条第2項第7号ハに規定する国内において直接便益を享受するものか否かの判断に当たっては、上記ロのとおりその役務の提供及びその便益の享受そのものが国内において完結するか否かによって判断すれば足りるというべきであり、役務の提供を享受した後の効果が国内で発現するものか否かを考慮する必要はないというべきである。」

本件事案をみると、国内において各種セミナーの開催という物理的なサービスの提供が行われていることから、当該役務の提供は国内での課税資産の譲渡等に該当する。次に、それが輸出免税に該当するか否かが問題となる。まず、役務が非居住者に対して提供されたか否かについては、当該外国法人が国内に支店等を有していないことから、非居住者に提供されたことについて異論はない。したがって、「国内において直接便益を享受する」という輸出免税の適用除外要件の該当性が争点となったものである。

ここで、「直接便益を享受する」とは何を意味するかが問題となる。裁決は、サービスの提供者によるサービスの提供とサービスの提供を受ける者によるサービスの享受の双方が国内にあれば除外要件に該当するとの解釈を示し、本件ではサービスが提供する便益の享受は国内で完結しているとの事実認定を行うことにより、除外要件に該当すると判断したものである。

裁決の結論に異論はないが、「便益」の理解の仕方によっては、異なった結論がありえたかもしれない。たとえば、「便益」をサービスのもたらす効果であると解すると、今回のセミナーの目的は国外の工場等の生産性の向上であり、役務の「便益」の享受は国外ということになる。

本件は、消費税の課税対象である「消費」とは何かを考えるうえで興味深い事案である。消費とは効用の満足（便益の享受）のことであると仮定すると、最終的なあるいは本来の効用の満足（便益の享受）がどの時点であるのか、あるいはどこで実現されたのかを判断することが必要となる。

しかしながら、こうした判断は一般的には極めて困難である。したがって、形式的に割り切るほかないのであって、外形的客観的に判断できる範囲で消費の事実の有無を判断せざるを得ないであろう。

### 3. 問題点の整理

以上の検討を踏まえ、本稿が取り上げようとしているところの、主として法律や会計など知的サービスの提供やインターネットを利用した電子商取引のケースに場合を中心として、国際的サービスに対する消費課税の問題点を整理すると、次のとおりである。

#### (制度面)

- サービスの提供の場所については、その場所がかならずしも明らかでないことから、事業者（サービスの提供者）の所在地が重視されている。しかしながら、サービスについては、サービスの提供の場所をもって原則としていることとの間の論理的な整合性がとれていない。すなわち、なぜ、サービスの提供者の所在地をもって課税の場所とするのか、理論的な根拠が不明である。
- サービスの輸出は原則的には輸出免税の対象となっているのに対して、サービスの輸入はそのほとんどが課税対象となっていない、という状況が生じている。
- サービスの輸出は必ずしも免税とせずサービスの輸入は課税しないという、原産地原則に近い結果となっている。これは、有形資産の場合に適用されている仕向地原則と平仄があっておらず、サービスとモノとの間で消費の選択を攪乱し、経済取引に歪みをもたらす可能性がある。

#### (執行面)

- 非居住者（外国法人を含む。）に対する国内での課税の仕組みが整備されていない。ただし、国内のみで一方的に課税の仕組みを作るだけでは、解決は困難であろう。非居住者に適切に課税するには、相手国の協力が不可欠である。
- 国際的取引に対する消費課税は、税関の監視機能に大きく依存している。しかしながら、有形資産については有効であるが、サービスや無形資産については、税関による物理的な監視を基礎とした仕組みには限界がある。サービスや無形資産の取引全体に占めるウェートが大きくなってきている現状を考慮すると、何らかの対策が必要である。

### 4. 小括

本章では、国際的サービスに対する消費課税に関する現行法の問題点の解明に努めた。本章の議論をベースとして問題提起をすると、次のとおりである。

第一に、国際的サービスについては、税関による輸出入の管理を期待できないことから、その適切な消費課税のためには、税関に依存しない課税システムを構築していく必要がある<sup>26)</sup>。

第二に、そのシステムの構築にあたっては、最初に消費課税の原則を明確化することが必要であり、具体的は、仕向地原則に基づいたものとするか、それとも原産地原則に基づいたものとするかを決定する必要がある。



第三に、仕向地原則を基本的な原則として採用するとしても、その原則を支えるための現実的で有効なシステムを用意し、執行面で可能なものとする必要がある。理論的に完全であっても、脱税や租税回避に対して脆弱なものであってはならない。したがって、現実的な対応策として、原産地原則を部分的に取り入れることが有効であるかもしれない。

Ⅲ章では、欧州における VAT の課税に関する最近の動向を明らかにする。そのなかで特に、国際的なサービスに対する課税の原則が、2008 年度の VAT 指令の改正において、原産地原則から仕向地原則に変更されていることが注目される。こうした改正に至るこれまで経緯や背景を明らかにしたい。こうした EU の動向は、わが国が今後、国際的なサービスに対する課税制度を構築することを検討するうえで大いに参考になると思われる。

### Ⅲ. EU における仕向地原則への移行について

EU (European Union；欧州連合。以前の EC) では、2008 年 2 月に VAT 指令 (VAT Directive；2007 年に従前の VAT 第 6 次指令を全面改訂したもの) の一部が改正され、国際的なサービスに対する課税の基本的な原則が原産地原則から仕向地原則に改正されている。

本章では、EU における今回の改正の内容と意義、さらには改正に至った経緯などを明らかにし、EU の経験に学ぶこととしたい。わが国は前章で述べたとおり国際的な消費課税に大きな課題を抱えているのであるが、EU はこうした消費課税の先進国であり、すでに様々な経験を積み重ねてきている。こうした EU の動向は、わが国が今後国際的なサービスに対する課税システムを整備するうえで大きな参考になると考える。

本章の論述の順序は次のとおりである。

まず、改正前の VAT 指令における国際的なサービスの課税にかかる指令の関連条項を紹介し、EU における国際的なサービスに対する課税の仕組みおよび考え方を明らかにする。その際に、各種資料も参考として、その背景などを探ることとする。また、具体例として、英国の取扱いを紹介する。VAT 指令は EU 加盟国に対して、VAT 指令の認める範囲内で国内法を改正することを求めるものであり、具体的には、各加盟国の国内法をみていく必要があるが、本稿ではその一例として英国の国内法を取り上げることとしたい。

次いで、今回の VAT 指令の改正を紹介する。概要を説明し、次いで、詳しい改正内容を説明する。その際に、雑誌等の掲載された記事なども参考として、その考え方を探ることとする。

さらに、今回の改正の意義や、改正に関連した論点を明らかにしたい。

最後に、わが国の制度との比較を行い、わが国にとって参考とすべき点がないか検討したい。

---

26) これまでのわが国の消費税制には、国際課税のシステムが存在していない。ここで国際課税のシステムとは、相手国での課税を考慮に入れたシステムのことである。税関に依存しない課税システムの構築にあたっては、何らかの国際課税システムの導入が不可欠ではないかと考える。

なお、現行の制度は、相手国での課税を無視して構築されていると言える。しかしながら、これが可能であるのは、国際取引が有形資産に限られ、そのすべてが税関において管理されている場合である。

## 1. サービスの提供の場所に関する関連規定

本節では、EU の VAT 指令の規定に基づいて、サービスの提供の場所に関する制度の仕組みおよび考え方を探ることとする。なお、この VAT 指令は、2007 年 1 月 1 日より適用されている指令であるが、1977 年の第 6 次 VAT 指令が全面的に書き直されただけであり、その内容に実質的な内容に変更はないと言われている<sup>27)</sup>。

まず、EU の VAT 指令におけるサービスの提供の意義であるが、サービスの提供とは物品の提供以外の取引とされている。すなわち、物品の提供の定義については、「IV 部 (Title IV) 課税取引」の「第 1 章 (Chapter 1) 物品の提供 (supply of goods)」の 14 条 (Article 14) 1 項において、「物品の供給」とは、有形資産の所有者としての処分権限を譲渡することを意味する。」と定義されている。他方、サービスの提供については、同じく IV 部の「第 3 章 サービスの提供」の 24 条 1 項において、「サービスの提供」とは、物品の提供に該当しない取引を意味する。」と定義されている。

次に、サービスの提供の場所をみていくこととする<sup>28)</sup>。

まず、サービスの提供の場所についての原則である。サービスの提供者の当該サービス提供に関連した固定的場所がある場合にはこうした固定的場所、こうした固定的場所がない場合には、当該提供者の住所とされている。すなわち、V 部 (課税取引の場所) の第 3 章 (サービスの提供の場所) の第 1 節 (一般原則) の 43 条において、「サービスの提供の場所は、当該提供者が自己の事業を設立した場所若しくは当該サービスが提供される固定的場所を設けた場所、または、こうした事業の場所若しくは固定的場所がない場合には、当該提供者の恒久的住所または通常の居住の場所にあるものとみなす。」と規定されている。

次に、各種の特例が規定されている。その内容を順を追ってみていくと、以下のとおりである。まず、仲介業者のサービスの提供について、第 2 節 (特例) の第 1 小節 (仲介業者のサービスの提供) の 44 条は、次のとおり規定している。

「自己または他人の名前で活動する仲介業者によるサービスの提供の場所は、50 条、54 条、および 56 条 1 項の適用がある場合を除き、基礎となった取引が本指令にしたがい提供される場所とする。

ただし、仲介業者が提供するサービスの顧客について、当該取引が行われた域内の加盟国以外の加盟国において VAT 課税にかかる本人確認が可能な場合には、当該仲介業者によるサービスの提供の場所は、当該顧客に当該サービスに提供にかかる VAT 確認番号 (VAT identification number) を発行した加盟国内にあるものとみなす。」

---

27) Paul Quigley "The New European VAT Directive" International Vat Monitor May / June 2007 p 158.

新たな VAT 指令は 2006 年 11 月 26 日に欧州理事会 (European Council) によって採択されたものであり、従来の第 1 次指令および第 6 次指令に代替するものである。第 6 次指令と比較すると、条文数では第 6 次指令が 33 条であったのが新指令では 414 条に増大している。欧州議会の説明によると、内容に実質的な変更はなく、各条文を短く明確化し、参照を容易にしたにすぎないとのことである。

28) なお、サービスと対比される物品については、物品の提供の場所は物品提供時に当該物品が所在していた場所とされている。すなわち、V 部 (課税取引の場所) の第 1 章 (物品の提供の場所) の 1 条 (輸送を伴わない物品の提供) において、「物品が発送または輸送されない場合には、提供の場所は当該提供が行われた時に当該物品が所在していた場所とみなすものとする。」と規定されている。

次に、不動産に関連したサービスの提供の場合には、不動産の所在地がサービス提供の場所とされている。すなわち、第2小節(不動産に関連したサービスの提供)の45条は「不動産に関連したサービス(不動産業者や不動産の専門的サービス、建設作業の準備および調整作業(例えば、建築家や現場監督会社のサービス))については、当該資産の所在地をサービス提供の場所とする。」と規定している。

次に、輸送サービスの提供については、EU 域内と EU 域外とに分けて規定されている。すなわち、第3小節(輸送サービスの提供)の46条は EU 域外に関するものであり、次のとおり規定している。「物品の域内輸送以外の輸送の提供の場所は、距離に比例して輸送が行われた場所とする。」

また、EU 域内の輸送については、47条が次のとおり規定している。

「物品の域内輸送の供給の場所は、当該輸送の出発の場所とする。

ただし、物品の域内輸送が当該輸送の出発地たる加盟国以外の加盟国において VAT にかかる確認が可能な顧客に提供される場合には、提供の場所は、当該サービスの提供にかかる VAT 確認番号を当該顧客に発行した加盟国内であるものとみなす。」

次に、文化的サービス、輸送の補完サービス、動産関連サービスをみていくと、第4小節(文化的その他類似のサービス、輸送の補完サービスまたは動産に関連したサービスの提供)の52条は、下記のとおり規定している。

「下記のサービスの提供の場所は、当該サービスが物理的に実行された場所とする。

- (a) 文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽または類似の活動であって、こうした活動のオルガナイザーの活動および(適切であれば)補助的な活動を含むもの
- (b) 補助的な輸送活動、例えば、荷物の積み下ろし、出荷および類似の活動
- (c) 有形の動産の評価またはこうした資産にかかる作業」

最後に、その他のサービスとして、第5小節(その他のサービスの提供)の56条1項は次のとおり規定している。

「共同体外で設立された顧客、または共同体内で設立されているが当該加盟国では提供者に該当しない納税義務者を対象とした、下記のサービスの提供の場所は、当該顧客がその事業設立の場所であるかまたは当該サービスが提供される固定的施設を有する場所、または、こうした場所がない場合には、その者の恒久的な住所または常用の居所とする。

- (a) 著作権、特許権、ライセンス、商標および類似の権利の譲渡
- (b) 公告サービス
- (c) コンサルタント、エンジニア、コンサルタント事務所、法律家、会計士のサービスおよびこれらに類したサービス、さらに、データ処理および情報の提供のサービス
- (d) 事業活動または本項に掲げる権利の全部または一部の実施を制限する義務
- (e) 銀行業、金融業および保険業(再保険を含む)、ただし、金庫の貸付を除く。
- (f) スタッフの提供
- (g) 動産の借上げ、ただし、輸送手段は除く。
- (h) 天然ガスおよび電気の供給システムへのアクセス、輸送または転送の提供、およびこれ

らに直接関連するサービスの提供

- (i) 遠距離通信サービス
- (j) ラジオ、テレビ放送のサービス
- (k) 電子的に提供されるサービス (付表Ⅱ参照)<sup>29)</sup>
- (l) 仲介者が自己または他人の名義で、本項で規定しているサービスの提供の仲介業務を行っている場合における、当該サービスの提供」

次いで、同条2項は、電子的サービスの提供と電子メールの交信との関連について、次のとおり補足している。

「サービスの提供者および顧客が電子メールを通じて交信している場合において、そのこと自体は、当該サービスが第1項(k)の電子的に提供されるサービスを提供していることを意味しない。」

なお、上記のルール適用に関連して、実質的使用および便益享受 (effective use and enjoyment) の原則が設けられており、注目される。第6小節 (実質的使用および便益享受の基準) の58条は下記のとおり規定している。これは、一定の場合には、消費課税の原則に従い、より消費地に近い場所をもってサービス提供の場所としようとするものと考えられる。

「二重課税、不課税または競争の歪みを回避するために、加盟国は、第56条1項に規定するサービスおよび輸送手段の貸付けに関して、

- (a) 当該サービスの全部または一部について、当該サービスの実質的な使用および便益享受が共同体以外で行われている場合には、規定上はEU域内で行われていることになる場合においても、共同体以外において行われたものとみなし、
- (b) 当該サービスの全部または一部について、当該サービスの実質的な使用および便益享受が共同体内で行われている場合には、規定上はEU域外で行われていることになる場合においても、共同体内において行われたものとみなすものとする。

ただし、この規定は、第56条1項の(k)に係るサービスであって、そのサービスが納税義務者以外の者に提供される場合には、適用しないものとする。」

## 2. 英国における適用の例

EU指令は、EUの加盟国に対して、EU指令の認める範囲内で国内法を整備することを求めるものであり、実際に執行されているVATの具体的な仕組みは各加盟国で異なったものとなっている。

---

29) 付表Ⅱのリストの内容は、次のとおりである。

- (1) ウェブ・サイトの提供、ウェブ・ホスティングならびにプログラムおよび設備の遠距離メンテナンス
- (2) ソフトウェアの提供およびその更新
- (3) イメージ、テキストおよび情報の提供ならびにデータベースの供給
- (4) 音楽、映画フィルムおよびゲーム (賭博ゲームを含む) の提供。さらに、政治、文化、芸術、スポーツ、科学および娯楽にかかる放送ならびにイベントの提供。
- (5) 遠距離教育の提供

本節では、英国を例にとって、物品およびサービスの提供の場所がどのように取り扱われているかをみていくこととする。

英国の制度の概要は次のとおりである<sup>30)</sup>。

現行の VAT のシステムは、仕向地原則と原産地原則が混在した状態となっており、一覧表に掲げられたものを紹介すると、次のとおりである<sup>31)</sup>。

	物品		サービス		
	仕向地原則	原産地原則	仕向地原則	その他	原産地原則
B 2 B (対事業者)	その他全ての物品	国外で購入した、第 8 次指令の還付手続が適用となる各種物品	第 9 条 2 項のサービス（リバース・チャージの適用のあるもの）	土地に関連したサービス 実施場所で提供されるサービス（芸術、文化、スポーツ）	その他全てのサービス
B 2 C (対消費者)	自動車、航空機、船舶 遠距離販売ルールの適用される物品 18 ポンドを超える郵便物	本人が国外で購入し、国内に持ち込んだ物品	非 EU 国からデジタル方式で購入したサービス	なし	全て

上記の一覧表のうち、サービスの取扱いについて説明を加えると次のとおりである<sup>32)</sup>。

まず、サービスの提供者が VAT の納税義務者である事業者がサービスを提供する場合（B 2 B）を検討する。この場合には、顧客が EU 域内の者であるか EU 域外の者であるかを問わず、原産地原則が適用される。すなわち、サービス提供者の事務所等の所在地がサービスの提供の場所とされる。

ただし、二つの例外があり、そのひとつは、旧第 6 次 VAT 指令 9 条 2 項に規定されたサービスであり、そのうち、リバース・チャージ制度<sup>33)</sup>の適用されるものについては、仕向地原則が適用される。なお、旧第 6 次 VAT 指令の 9 条 2 項は、2007 年の VAT 指令では、45 条、46 条および 47 条に相当するものである。英国では、この旧第 6 次 VAT 指令の適用にあたり、次のものを対象としている。例外の範囲は非常に広く、実質的には、これが原則といえるほどである<sup>34)</sup>。

○ 著作権、特許権、ライセンス、商標およびこれらに類した権利

30) Angharad Miller and Llynne Oats "Principles of International Taxation" Tottel Publishing Ltd 2006 p 324 以下の記述を参考とした。

31) Angharad Miller 前掲書 325 頁。

32) 物品の場合には、顧客が事業者の場合には原則として仕向地原則が適用される。すなわち、EU 域内であれば、原則として、物品の提供者は免税とされ、物品の購入者はリバース・チャージが適用される。また、顧客が消費者の場合には、物品が輸送手段の場合、遠距離販売が用いられた場合には、仕向地原則が適用され、消費者が国外で購入し持ち込んだ場合には、原産地原則が適用される。

33) 「リバース・チャージ」とは、サービスの提供を受けた事業者において VAT の自己賦課を行うものである。この場合、サービスの提供者は、当該サービスの提供について VAT の価格上乗せと納税が免除される。

34) 前掲書 327 頁。

- 広告サービス
- コンサルタント、エンジニア、コンサルタント事務所、法律家、会計士、データ処理
- 銀行業、金融業、保険業
- 人材供給
- 代理人を経由して提供される以上のサービス

リバース・チャージが適用されない場合には原産地原則が適用されるが、サービスの提供の場所を判定するのは容易ではないとされる。また、サービスの提供の場所は、提供者の居住する国または所在する国ではなく、提供者が「当該サービスの提供にかかる固定的施設を設けている（has a fixed establishment from which the service is supplied）」ところの国である（第6次指令9条1項）。なお、この概念は、支店や恒久的施設（PE）とは異なるとされている<sup>35)</sup>。

もうひとつの例外は、土地に関連したサービスおよび芸能、文化、スポーツといったイベントにかかるサービスである。この場合には、その土地またはイベントの開催場所がサービスの提供の場所とされる。

なお、輸送サービスにおける提供の場所は次のとおりである。EU 域内のクロスボーダーの輸送サービスについては、出発地が提供の場所とされる。ただし EU は、簡素化のために、EU 域内の VAT 登録事業者 서비스에 サービスが提供される場合にはリバース・チャージを適用し、顧客による納税を認めている。なお、英国は、EU 域外への輸送にはゼロ税率の適用を認めている<sup>36)</sup>。

次に、サービスの提供者が消費者に直接サービスを提供する場合（B 2C）である。この場合には、原則として原産地原則が適用される。すなわち、サービスの提供者が EU 域内の者であるか EU 域外の者であるかを問わず、原産地原則が適用される。このことは、サービスが VAT のない国から提供される場合には、当該サービスは VAT の負担がないことを意味する。また、たとえ相手国で VAT が課税されていても輸出免税が適用されている場合には、同様に、当該サービスは VAT の負担がないことになる。こうしたことは、音楽や映画、コンピュータ・ソフトウェアのダウンロードにおいて課税の公平や中立性の面で重大な問題となる。

こうした問題に対応するために、EU では次のような対応がなされている。すなわち、2003 年 7

35) Angharad Miller 前掲書 327 頁。

36) Angharad Miller 前掲書 329 頁。なお、以上の取扱いは、次のとおり整理されている。

（サービスの取扱い）

サービスの種類	適用される VAT 制度
リバース・チャージ手続が適用されるサービス（EU 域内か否かを問わない）	仕向地原則
土地に関連したサービス	土地が所在する国で課税
リバース・チャージが適用されないサービス（EU の提供者の場合）	原産地原則
リバース・チャージが適用されないサービス（EU 域外の提供者の場合）	原産地原則（ただし、多くの場合、輸出免税が適用される。）

上記の一覧表における仕向地原則の欄の「非 EU からデジタル方式で購入したサービス」は、こうした事情を反映したものであり、EU 加盟国以外の国（たとえば、米国や日本）からデジタル方式でサービスが提供された場合には、仕向地原則が適用される。すなわち、消費者の所在地国がサービスの提供の場所とされ、サービスの提供者は消費者の所在地国において VAT の納税が求められる。

月の決定で、電子的サービスの EU 域外の提供者は、その顧客が EU の VAT 登録をした顧客でない場合には、EU で VAT の登録をし、EU の VAT 課税を受けるべきものとされている<sup>37)</sup>。

### 3. サービスの提供の場所に関する 2008 年 2 月の改正

#### (1) 改正の概要

EU では、2008 年 2 月に、サービスの提供の場所に関する新たな VAT 指令が採択されている。その概要は次のとおりである<sup>38)</sup>。

2008 年 2 月 12 日に、EU の経済財政理事会 (Ecofin Council) は、VAT 指令の改正包括案を採択しており、その中のひとつがサービスの提供の場所 (the place of supply of services) に関する 2008 年 2 月 12 日付けの理事会指令 2008/ 8/EC である。

ここで、VAT 包括案の全体の項目を掲げると、次のとおりである。

- サービスにかかる提供の場所に関する新たなルールを 2010 年より適用する。
- 顧客の加盟国で行われたとみなされるクロスボーダーのサービスに対して、リバース・チャージ・メカニズムを適用する。
- リバース・チャージ・メカニズムの対象となる EU 域内でのクロスボーダーのサービスについて、サービスの提供者に対して、定期的な顧客リストの提供義務の制度を導入する。
- 他の加盟国の納税義務者が納付した VAT の還付にかかる電子的手続を 2010 年に導入する。
- EU 域内の最終消費者に提供される遠距離通信、ラジオおよびテレビ放送ならびに電子的サービスに、2015 年よりワンストップ・ショップ制度の適用を拡大する。
- サービスの提供者に対して新規に課される明細書 (recapitulative statement) の提出義務に基づいて、EU 域内サービスについて加盟国間での情報交換を拡大する。

上記の包括案のうち、最初に掲げられているサービスの新たな提供の場所に関するルールの概要は次のとおりである。

まず、不動産、乗客の輸送、文化、芸術、スポーツ、科学、教育および娯楽にかかるイベント、レストランでの食事、乗り物の短期的な貸付けといったサービス（これらは「特定サービス」とされる。）については、顧客が納税義務者たる事業者（課税事業者）であるか否かを問わず、当該サービスが提供された場所において課税できるものとされる。

課税事業者に提供されるサービスで、上記の特定サービス以外のサービスについては、顧客の所在地において課税するものとされる。

上記の特定サービス以外のサービスで課税事業者以外の者（すなわち、消費者）に提供されるサービスについては、従来どおり、サービス提供者の所在地たる加盟国で課税するものとされる。ただし、EU 域外から提供される仲介サービス、物品の運送、動産にかかる作業および電子的サービス

---

37) Angharad Miller 前掲書 328 頁。この新ルールは、VAT は消費地で課税されるべきであるとするオーバーライディングのルール (VAT 指令の 58 条) に基づいたものである。ただし、海外の事業者に対する課税権の有無や強制執行の可能性の問題が残されており、米国の大企業は EU 諸国の政府との関係を損なわないためにこのルールに従っている可能性があるとの指摘がなされている。

38) International Vat Monitor March/April 2008 p. 138 の VAT News (VAT Package – place of supply – Refund of VAT – Exchange of information) を参考とした。

ならびに EU 域外の顧客に提供されるこれらのサービスについては、異なる基準を適用するものとされる。

2011 年、2013 年および 2015 年のそれぞれ 1 月 1 日に、提供の場所のルールは再度改正される。2011 年からは、文化、芸術、スポーツ、科学、教育および娯楽にかかるイベントへの課税事業者の入場は、当該イベントの場所で課税され、当該イベントの実施団体は課税事業者たる顧客の所在地で課税される。

2013 年 1 月 1 日からは、課税事業者以外の者に対する運送手段の長期貸付に新たなルールが適用され、2015 年 1 月 1 日からは、EU 域内のサービス提供者による、遠距離通信、ラジオおよびテレビ放送および電子的サービスの EU 域内の最終消費者への提供は、顧客の所在地において課税するものとされる。なお、最後の点については、ワンストップ・ショップ制度の導入と同時に実施するものとされている。

## (2) 今回の改正の意義

今回の改正のもっとも重要な部分は、課税事業者に対するサービスの提供について、そのサービス提供の場所の判定基準が、特定のサービスを除き、サービスの提供者の所在地から顧客の所在地に変更されたことである。

こうした変更の意義については、次のように整理することができると思われる。

1993 年の税関の廃止の時点において、EU 委員会が理想としたのは、国内での VAT の取扱いを EU 域内全体に拡大することであった。それは、取引が加盟国との国境を超えた場合には、原産地原則の採用を要請する。VAT は消費に対する課税であることから、最終的には消費地たる加盟国（または消費により近い加盟国）で課税し、消費の行われた加盟国の税収とするのが原則であるが、最終消費にいたるまでの途中経過については、VAT の課税の仕組みを考慮すると、納税義務者たる事業者にとって EU がひとつの国であるかのように取扱うことが望ましい。したがって、加盟国間での最終的な税収配分という面では一種の便宜措置であるが（最終的には、原産地国と消費地国との間での税収の再配分が必要となる。一種の清算の仕組みが必要となる。）、課税事業者にとっての理想として、EU 域内取引のすべてに原産地原則を適用しようとした。すなわち、事業者にとっては、EU 全体のひとつの国であるのと同様の課税上の処理で VAT の納税は完了する。しかしながら、こうした仕組みに対する各加盟国の強い反対（清算の仕組みの採用は、一般に高税率国に不利に働くこととなり、また、正確な再分配の実施を可能とするような信頼しうる統計数値が得られるか疑問があった。）が提起され、この確定案は採用されず、暫定措置（経過措置）として、仕向地原則と原産地原則をミックスした複雑な制度が導入されたものである。その後、不都合な点の部分的な見直しを行いつつ今日に至っている。今回の改正は、理想とする原産地原則に向かうのではなく、現実を重視し、より仕向地原則に近づいたというものと評価することができる。

こうした経緯の詳細について論ずることは本稿の目的ではなく、別の機会に譲りたいが、今回の改正の意味についてのコメントをひとつ紹介すると次の通りである<sup>39)</sup>。

「新たなサービスの場所のルールを受け入れることで、EU 委員会は、EU 域内取引について原産地原則を導入するとの理想をさらに放棄したことになる。」

---

39) Stan Beelen “Fifteenth Anniversary of the Transitional Regime for Intra – Community Supplies of Goods” INTERNATIONAL VAT MONITOR MAY / JUNE 2008 p. 174



### (3) 今回の改正の具体的な内容

ここでは、今回の改正の内容をサービスの種類ごとにみていくこととする<sup>40)</sup>。

まず、一般原則 (by default ; デフォルト・ルール) であるが、2010 年より、他に明示の規定がない限り、納税義務者 (taxable person)<sup>41)</sup> に提供されるサービスは、顧客の所在地 (the place where the customer is established) で提供したものとみなされ (新 44 条)、納税義務者以外の者<sup>42)</sup> に提供されたサービスは、サービス提供者の所在地 (the place where service provider is established) で提供したものとみなされる (新 45 条)<sup>43)</sup>。

次に、以下に掲げるサービスについては、顧客が納税義務者であるか否かにかかわらず、同一のルールを適用するものとされる。

まず、不動産に関連したサービス、たとえば、不動産業者、ホテル、不動産の利用権、建設工事に関連したサービスについては、不動産の所在地でサービスの提供があったものとみなされる (新 47 条)。

旅客の輸送については、距離に比例して、輸送が行われた場所でサービスの提供があったものとみなされる (新 48 条)。

文化、芸術、スポーツ、科学、教育、娯楽等にかかるイベント (祭典や展示会を含む。) は、当該活動が物理的に実施された場所でサービスが提供されたものとみなされる (新 53 条)。

EU 域内での、船舶、航空機または列車で提供されるレストランや出前のサービスは、旅客輸送の出発地でサービスの提供があったものとみなされ (新 57 条)、その他のレストランや出前のサービスは物理的に実施された場所でサービスの提供があったものとみなされる (新 55 条)。

運送手段 (乗り物) の短期 (船舶では 90 日未満、その他は 30 日未満) のリースは、顧客の実際の運用の場所で提供があったものとみなされる (新 56 条)。

さらに、下記のサービスで、納税義務者以外の者 (すなわち、消費者) に対して提供される場合の取扱いは次のとおりとされる。

仲介サービスは、その基礎となった取引の場所で提供されたものとみなされる (新 46 条)。

物品の域内輸送は出発地で提供されたものとみなされ (新 50 条)、その他の物品の輸送は距離に応じて提供されたものとみなされる (新 49 条)。

輸送の補助的サービスや動産にかかるサービスは、物理的に実施された場所で提供されたものとみなされる (新 54 条)。

EU 域外から EU 域内に電子的に提供されたサービスは、2014 年まで、顧客の設立の場所 (the place where the customer is resident / established) で提供されたものとみなされる (新 58 条)。なお、2015 年以降は、遠距離サービスのすべてについて、顧客の設立の場所で提供されたものとみなされる。ここで、遠距離サービスとは、遠距離通信サービス、ラジオやテレビの放送、電子的

---

40) 下記の記述は、Walter van Corpt, "Amendment to the EU VAT System" International Vat Monitor 1 (2008), pp. 6 - 12. を参考とした。

41) 本章では、納税義務者、事業者および課税事業者の用語は、同じ意味を有するものとする。

42) 本章では、納税義務者以外の者、課税事業者以外の者、消費者の用語は、同じ意味を有するものとする。

43) 新 44 条や新 45 条など、「新」がついている条文は、2008 年 2 月の改正後の規定を指すものとする。以下、本章において、他の条文についても同様である。

に提供されるサービスが含まれる。すなわち、2015 年以降は、遠距離通信サービス、ラジオやテレビの放送および電子的に提供されたサービスについて、発信地が EU の域内か域外かを問わず、すべて、顧客の所在地がサービスの提供地とされることになる。

EU 域外の顧客に対して提供される「無形のサービス」は、2014 年まで、顧客の居住の場所で提供されたものとみなされる（新 59 条）。なお、ここで、無形のサービスには、知的財産権の譲渡、公告サービス、コンサルタント、データ処理、情報、事業活動の抑止義務、金融業、ガスや電気の供給、ラジオやテレビの放送、電子的に提供されるサービスが含まれている。なお、2015 年以降は、新 59 条の対象となっていたサービスの一部が新 58 条に移行する。

なお、実質的な使用および享受のオーバーライド（effective use and enjoyment override）については、一定の範囲のサービス（新 44 条、新 45 条、新 56 条および新 59 条）について、当該サービスが実質的に使用および享受がなされた場所に基づいて、提供の場所を、EU 域外の場所から加盟国内の場所に、あるいは、加盟国内の場所から EU 域外の場所にシフトさせるものとしている（新 59a 条）。なお、暫定規則（59 b 条）は、加盟国に対して、EU 域外のサービス提供者が EU 域内の非納税義務者たる顧客に対して適用する遠距離通信、ラジオおよびテレビ放送に限り、加盟国に対して、オーバーライドの適用を要求していたものである<sup>44)</sup>。

以上の改正に関連して、重要なものについて、サービス提供の場所に関する現行のルールと新たなルールとを比較すると、次のとおりである。

現行の提供の場所のルールと比較して最も重要な改正は、納税義務者（課税事業者）に提供されるクロスボーダーのサービスに関するものであり、改正のポイントは次のとおりである。

まず、他に明示の規定がない限り（一般原則；デフォルト・ルール）、サービスは、顧客の所在する場所（the place where the customer is established）において VAT を課税するものとされる（現行制度では、サービスの提供者が所在する場所（the place where the service provider is established）で課税することとされている。）

物品および補助的サービス、仲介サービス、および動産にかかる作業は、デフォルト・ルールが適用される（現行制度では、顧客の登録の場所で、VAT の対象とされている。）。

乗り物の短期の借上げは、顧客による乗り物の利用の場所で、VAT の対象とされる（現行制度では、提供者の設立の場所で課税することとされている。）。

EU 域内での、船舶、航空機または列車で提供されるレストランや出前のサービスは、旅客輸送の出発地でサービスの提供があったものとみなされ、その他のレストランや出前のサービスは物理的に実施された場所でサービスの提供があったものとみなされる（現行制度では、提供者の設立の場所で課税するものとされている。）。

なお、参考として、納税義務者以外の者（消費者）に提供されるクロスボーダーのサービスについて述べるは、以下の通りである。

乗り物の短期のレンタルは、借り手が乗り物を利用する場所で VAT の対象とされる（現在は、貸主の設立の場所とされている。）。

EU 域内での、船舶、航空機または列車で提供されるレストランや出前のサービスは、旅客輸送

---

44)「実質的な使用および享受のオーバーライド(effective use and enjoyment override)」については、たとえば、  
“The new rules on the place supply of services in European VAT”EC TAX REVIEW 2008 / 2 p. 84 に、  
その背景や問題点が論じられている。

の出発地でサービスの提供があったものとみなされ、その他のレストランや出前のサービスは物理的に実施された場所でサービスの提供があったものとみなされる（現行制度では、提供者の設立地で課税することとされている）。

最後に、遠距離サービス（services supplied at a distance）を取り上げると、次のとおりである。遠距離通信サービス、ラジオおよびテレビ放送、電子的に提供されるサービスなどの遠距離サービスについては、サービスの場所は、現在、仕向地原則が適用されている。ただし、サービスの提供者（service provider）と課税事業者以外の顧客（non - taxable customer）の双方が EU 域内に施設を有しているか（established）または EU の居住者（resident）である場合には、当該サービスは、サービス提供者の所在地で VAT を適用するものとされている。これらのサービスについては、経過措置を経て、最終的には（2015 年より）、遠距離で提供されるサービスの提供の場所にかかる新たなルールが導入される。特に、EU のサービス提供者により、課税事業者以外の EU に所在する者に電子的に提供されるサービスには、2015 年より、ワンストップ・ショップ制度<sup>45)</sup>の実施とともに、仕向地原則を適用するものとされる。

なお、「設立の場所」の概念についても、これが何を意味するかについての議論があるが、本稿とは直接関係がないので、ここでは、これ以上触れないこととする<sup>46)</sup>。

#### 4. 国際的サービスに対する課税の EU 以外の国も含めた各国の現状

国際的サービスの消費課税における EU を含めた各国の現状は、次のとおりであり<sup>47)</sup>、混乱状態にあるというのが現実である。なお、ここでは、テキストの表現にしたがい、サービスの輸出および輸入という表現を用いることとする。

テキストを要約すると次のとおりである。

まず、サービスの輸入に対する課税である。サービスの輸入に対する課税については、多くの国で失敗に終わっている。ただし、こうした輸入サービスに対する課税の失敗は、輸入サービスが当該輸入サービスにかかる税の仕入税額控除ができる登録輸入業者に対して提供される場合には、

---

45) ワンストップ・ショップ制度とは、仕向地原則の適用に伴って増加が予想される納税義務者の申告にかかる事務負担の増大について、これを軽減することを目的とした制度である。すなわち、仕向地原則が適用されると、納税義務者は、個々の顧客の所在地国に対応した VAT を価格に上乗せし、当該 VAT を顧客の所在地国に納付する必要がある。ワンストップ・ショップ制度は、こうした VAT の納付を自己の所在地国で一括して済ませることができるようにする制度である。

46) Joep Swinkels “Evolution of the EU Place - of - Supply Rules” INTERNATIONAL VAT MONITOR MARCH / APRIL 2006 p. 107 では、国際的サービスの提供における固定的施設（fixed establishment）の問題が論じられている。サービスの提供に対する消費課税は、サービスの提供者とサービスの顧客の所在する場所を基本としているからである。たとえば、納税者義務者の本店と、国外にある支店との間の取引が課税対象となるのか、また、消費課税における固定的施設の概念は、所得課税に関する租税条約における恒久的施設（PE）の概念と同一のものかどうか（さらには、直接税と間接税の相違）といった興味深い論点が紹介されている。

47) 本節の記述は、Alan Schenk, Oliver Oldman “Value Added Tax - A Comparative Approach” Cambridge University Press 2007 の 203 頁以下を基礎としている。なお、参考として、本書における該当部分を本節の最後に訳出する。

VAT の課税ベースの減少幅は縮小する。他方、輸入されたサービスが消費者およびその他の当該サービスの取得にかかる税の取戻しができない者に提供される場合には、課税ベースは完全に損なわれている。さらに、国内のサービス提供者は、競争上の不利益を被っている。結果的に、多くの国は、消費者およびその他の当該サービスに対する仕入 VAT の税額控除が認められない者によって輸入されたサービスを課税対象としかつ税を徴収するために、自己賦課 (self - assessment) の方法に頼らざるをえなくなっている。

次に、サービスの輸出に対する課税である。物品の輸出については、ゼロ税率を適用することについて一定程度の整合性が存在するのに対して、サービスの輸出に関しては、各国の取扱いはまちまちであり、整合性が欠如しているのが現実である。

(参考)

サービスの輸入についてはの記述は、次のとおりである (注 47 参照)。

「VAT 課税国の一部はすべての輸入サービスに VAT を課税しているが、大部分の国は輸入サービスのうち特定種類のものだけにのみ課税している。少なくとも、VAT は、原則として、輸入物品の価格の一部を構成しているサービスの価格を含めることにより、輸入物品に帰属するサービスに対して課税している。オーストラリアは、輸入物品の価格を、関税上の価格に一部の税および負担金を加え、かつ、関税上の価格には含まれていない範囲で、オーストラリアの目的地までの輸送費および保険料を含めたものであると定義している。

EU で開発された提供の場所のルール (現在、改正の過程にある。) は、EU 以外の多くの国でも採用されているが、多くのサービスの提供の場所を提供者の事業の場所 (supplier's place of business) とするものである。このルールは、事業者に対して、サービスを提供する国以外の国を事業の場所としてサービスを提供するよう勧めることになる。この場合、サービスは、所在地国ではゼロ税率での輸出となり、かつ、消費者が当該サービスを利用する国では課税されないことになる。たとえば、南アフリカの会社がケーブルテレビのサービスをウガンダの視聴者に提供し、現地の関連会社は南アフリカの親会社にくらかのサービスを提供し、ついで、提供の場所のルールにより当該サービスは当該サービスが提供された場所で提供されたものであるとされた場合について、ウガンダの裁判所は、南アフリカの親会社によって提供されたサービスはウガンダ国外で提供されたものであり、したがって、課税対象とならないとの判決を下している。

電子的に提供される特定のサービスに対するルールを除き、EU では、サービスにかかるサービス提供の場所のルールは、次の通りである。

例外を別として、仲介業者によるサービスの提供以外のサービス提供の場所は、提供者がその事業の場所を有しているか、または、当該サービスが提供される固定的施設を有している場所、こうした事業の場所または固定的施設を欠いている場合には、提供者の恒久的住所または常用の居所のある場所にあるものとみなされる。

第 6 次指令の 9 条 (書換え後の 46 条から 59 条) の例外は、こうした原則を覆しており、多数のサービスの提供について、当該サービスの場所は、当該サービスが提供された場所、当該サービスが物理的に実行された場所、または、顧客の所在する場所であるとしている。EU は、EU 域外の提供者が EU 域内の納税者以外の者に提供されるサービスに対して適用すべき提供の場所の研究を続けている。

一部の輸入サービスに対する課税の失敗は、輸入サービスが当該輸入サービスにかかる税の仕入税額控除ができる登録輸入業者に対して提供される範囲内において、VAT の課税ベースを削減しない。したがって、登録した者が課税物品に帰属する会計サービスを輸入し、かつ、当該輸入が課税されたとしても、輸

入業者が当該サービスにかかる税の仕入税額控除を請求することが可能である。登録した者は、その者が会計サービスを国内で購入したか輸入するかにかかわらず、同一の VAT の立場にあることになる。

これに対して、輸入されたサービスが消費者およびその他の当該サービスの取得にかかる税の取戻しができない者に提供される範囲において、課税ベースは損なわれ、国内のサービス提供者は不利益を受けることになる。結果的に、多くの国は、消費者およびその他の当該サービスに対する仕入 VAT の税額控除が認められない者によって輸入されたサービスを課税対象とし、かつ、税を徴収するために自己賦課 (self-assessment) に頼らざるをえなくなっている。たとえば、第 6 次指令は、加盟国に対して、非居住者が納税義務者以外の者に対して提供した一部のサービスについて、当該サービスの実質的使用または便益享受 (effective use or enjoyment) が当該国内で発生している場合には、加盟国内で提供があったものとして取り扱うことを認めている。こうしたサービスは国内で提供されたものとみなされ、したがって、課税対象となる。英国の VAT は、一部の輸入サービスについて、リバース・チャージのルールを適用している。ニュージーランドもまた、一部の輸入サービスに受取者に対して、リバース・チャージのルールを適用している。」

次いで、サービスの輸出についての記述は、次のとおりである。

「VAT 課税国における物品の輸出に対するゼロ税率の適用について一定程度の整合性が存在するが、サービスの輸出に関しては、整合性が欠如している。オーストラリアでは、オーストラリアで設立されていない者に対するサービスで、オーストラリア以外で消費されるものの多くにゼロ税率 (オーストラリアの用語では、GST 免除 (GST-free)) を適用している。ニュージーランドは、リストに掲げられた輸出サービスに対してゼロ税率を適用している。シンガポールは、一部の国際的サービスにゼロ税率を適用しているが、当該サービスはシンガポール国外の者に直接便益を与えるものに限定し、シンガポール国内の者には適用しないこととしている。サービスの輸出には不正の機会が存在する。その理由は、サービスが実際に輸出されたか否かを数ヶ月後に調査することは困難だからである。」

## 5. EU の制度とわが国の制度との比較

本節では、EU の制度改正で示された、国際的サービスに対する消費課税の抱える問題点を明らかにし、わが国の制度の見直しにとって参考となる点を探ることとする。

EU における 2008 年の改正の実施後の制度とわが国の制度を比較すると、次のとおりである。

### (原則的なサービス提供の場所)

サービスの提供の場所が、わが国では、原則としてサービス提供の場所とされているのに対して、EU では、サービスの提供が明白であるケースを特例として掲げ、それ以外は原則として、サービスの提供者または顧客の事務所等としている。そして、顧客が納税義務者の場合には顧客の事務所等、顧客が消費者の場合には提供者の事務所等とされている (サービスの提供者は免税、サービスの顧客はリバース・チャージが適用される。なお、この仕組みは、脱税に利用される可能性が大きい)。さらに、顧客が消費者の場合であっても、一定の場合には、消費者の所在地をサービスの提供の場所としている。なお、こうした場合には、執行の困難性が問題となる。

### (特例としての各種サービスの提供の場所)

### (1) 国際的な輸送および通信

わが国では、国内と国外をまたがる輸送や通信のサービスについては、その出発地等または到着地等のいずれかが国内にあれば、サービス提供の場所は国内とし、かつ、輸出免税の適用を認めている。

これに対して、EU では、EU 域外との関係では国内での距離に比例した課税が原則とされている。

### (2) イベント

わが国と EU で基本的な相違はなく、イベントが物理的に実施された場所がサービスの提供の場所とされている。

### (3) 無形資産

EU では、顧客が課税事業者の場合には顧客の所在地がサービス提供の場所とされ、顧客が課税事業者以外の者の場合には、さらに顧客の所在地が EU 域内と EU 域外に分類し、前者はサービス提供者の所在地、後者では顧客の所在地とされている。

わが国では、権利の登録の場所または権利の提供者の所在地とされている。

### (4) サービスの提供の場所が明らかでない取引や遠距離サービス

法律や会計など専門的サービスの提供については、EU では、無形資産の場合と同様の取扱いとされている。すなわち、顧客が課税事業者の場合には顧客の所在地がサービス提供の場所とされ、顧客が課税事業者以外の者の場合には、さらに顧客の所在地が EU 域内と EU 域外に分類し、前者(原則的取扱いが適用される。)ではサービス提供者の所在地、後者(特例が適用される。)では顧客の所在地とされている。

これに対して、わが国では、サービスの提供者の所在地とされている。そのうえで、サービスが輸出される場合には輸出免税が適用される。サービスが輸入される場合には、課税対象外となる。

### (5) 顧客の分類の有無による比較

わが国の消費税法では、国際的なサービスにおいても、サービスの提供を受ける者が課税事業者であるか消費者であるかによる区別が行われていない。これに対して、EU では、サービスの提供を受ける者が課税事業者であるか、それとも消費者であるかによる区別を設けている。この点は、重要な意味をもつと思われる。

## 6. 小括

本章では、EU の動向を明らかにし、わが国のシステムとの比較を行った。

本章での検討を踏まえたところで、国際的サービスに対する消費課税にかかる論点について整理しておきたい。

ここで、サービスとは、法律や会計などの専門知識の提供などの知的サービスを遠距離で提供することやインターネットを通じて音楽等の配信することなどを念頭において論ずる。また、以下の議論では、国際的取引に関係する双方の国が、消費課税に関して同一の課税原則(原産地原則または仕向地原則)を採用していることを前提する。同一の課税原則が採用されていない場合には、全体として整合性のあるシステムの構築は困難である。

- ー サービスは、一部の例外（すなわち、建築や修理などモノに関連したサービスや音楽会等のイベントなど、サービス提供の場所が明確なもの）を除き、基本的には、「場所」の概念になじまないものである。「場所」の概念になじまないことから、当然であるが、「移動」ということは起こりえない。したがって、輸出や輸入といった概念にはなじまないものである。

これに対して、モノ（物品、有形資産）の場合には、モノの所在する場所を認識し、モノの場所の移動を考えることができる。そして、その移動が国境を超える場合には、輸出あるいは輸入として把握することが可能である。さらに、国境に税関があれば、国境での監視を通じた輸出免税と輸入課税によって、相手国での課税とは無関係に、国内消費課税を実現することが可能となる。

- ー サービスに対する課税を検討する場合には、サービスの提供の場所やサービスの提供の場所の移動といった概念ではなく、サービスは提供者から顧客に提供されるものとして把握することが現実的である。そして、提供者と顧客が異なる国に所在する場合に、国際的サービスに対する消費課税をどのように構築するかという問題が発生する。提供者の所在する国と顧客の所在する国のいずれが課税権を有しているのか、といった課税権の配分の問題である。前者は原産地原則に基づいた課税、後者は仕向地原則に基づいた課税となる<sup>48)</sup>。

- ー したがって、次に問題となるのは、サービスの提供が提供者の所在地と顧客の所在地のいずれで課税するかという選択である。ここでは、輸出あるいは輸入といった税関の監視を通じた方法で解決することはできない。

- ー サービス提供者の国をもってサービスの提供の場所とするルールを採用した場合には、サービスの提供者にとっては、自国の VAT のみの対象となる<sup>49)</sup>。したがって、納税手続きの面で、追加的な負担は発生しない。

顧客からすると他国の VAT の負担させられることになるが、こうした結果は、VAT が消費者の消費を課税対象とするものであるとすると、VAT が納付された国と VAT が納付されるべきであった国が相違する結果となる。また、顧客が同一種類のサービスを国内で購入した場合と国外から購入した場合で、税負担が異なることとなり、中立性の原則に反する結果となる<sup>50)</sup>。さ

---

48) なお、ここでは、「所在する」ということの意味については、触れないこととする。

Joep Swinkels "Evolution of the EU Place - of - Supply Rules" INTERNATIONAL VAT MONITOR MARCH / APRIL 2006 p. 107 では、国際的サービスの提供における固定的施設 (fixed establishment) の問題が論じられている。サービスの提供に対する消費課税は、サービスの提供者とサービスの顧客の所在する場所を基本としているからである。たとえば、納税義務者の本店と国外にある支店との間の取引が課税対象となるのか、また、消費課税における固定的施設の概念は所得課税に関する租税条約における恒久的施設 (PE) の概念と同一のものかどうか（さらには、直接税と間接税の相違）といった興味深い論点が紹介されている。

49) サービス提供者にとって、国内取引と同一であり、事務上の追加的負担は生じない。なお、提供地国側が輸出免税を適用した場合には、顧客側の国が同一の課税原則と採用しているとすると、当該顧客が消費者の場合において当該サービスは完全に課税対象外となる可能性がある。

50) 同一のサービスについて、課税になるとしても適用される税率の相違が想定される。

らに、当該顧客が課税事業者の場合には、他の国での課税仕入れにかかる VAT の仕入税額控除が認められるのか否か、という疑問が生ずる。

- － それでは、顧客の所在地国をもって、サービス提供の場所とすればどうであろうか。サービスの提供者にとっては、顧客の所在地国で納税義務が発生する<sup>51)</sup>。提供者は自国ではなく、顧客の所在地国の税法にしたがって VAT を顧客の所在地国に納税することが必要となる。したがって、自国のみならず顧客の所在地国の税法の知識が必要となる。すなわち顧客毎に、課税となるか否か、課税になるとして適用税率は何パーセントであるかを確認する必要がある。さらに、顧客の所在地国に対して申告書を提出し納税することが必要となる。また、当該サービスに対応する自国での課税仕入れにかかる VAT の仕入税額控除が認められるのか、という疑問が生ずる。

顧客の側からすると、顧客が消費者の場合には、顧客の所在地国での課税が行われた場合には、問題は生じない。国内で購入したサービスとの間の課税上の中立性も維持されることになる。

顧客が課税事業者の場合には、どうであろうか。この場合には、課税事業者たる顧客にとって、国外の事業者からのサービスの購入は、国内の事業者からのサービスの購入と変わらないことになる。

- － 以上の問題について、EU では、顧客が課税事業者の場合には域内提供免税とリバース・チャージの方法が採用されているところであり、その経験の検討はわが国にとっても有益であろう。また、顧客が消費者の場合には、EU の経験に照らしても、問題の解決は相当に困難であると考えられる。

そこで、次章では、国際的なサービス取引の課税のあり方について、わが国および EU での課税の仕組みを基にしつつ、簡単なモデルを用いて、問題の本質に迫ることとしたい。

#### IV. 問題点の分析

本章では、前章までの知識をもとにして、単純なモデルを用いて、国際的なサービスに対する消費課税の問題について、分析を試みることにしたい。

##### 1. 仕向地原則と原産地原則の二カ国モデルによる分析

取引が国境を超えて行われる場合において、モノあるいはサービスについて、その取引の性格上場所が特定されるものとそうでないものがある。モノの場合には原則的にすべて場所が特定されるが、税関を通過するか否かで大きな違いがある。サービスの場合には、原則としてそのすべてが税関を通過しないが、サービスの提供が特定の場所に強い関連性を持つ場合とそうでない場合に区分される。

なお、国境を超える取引に対する消費課税には、仕向地原則と原産地原則の二つの原則が存在す

---

51) 非居住者に対する課税については、消費地国における固定的施設の有無が課税の条件となるか、固定的施設とされる範囲はどうか問題となるが、本稿では取り上げないこととする。



る。

ここでは、二カ国モデルを使用し、これら二つの原則からの比較をベースとして分析を行うこととしたい。比較に当っては、次の五つのケースを想定する。

物品の取引で、税関のあるケース

物品の取引で、税関のないケース

物品の取引で、EU の取扱い

サービスの取引で、場所と関係の深いケース

サービスの取引で、場所と関係の薄いケース

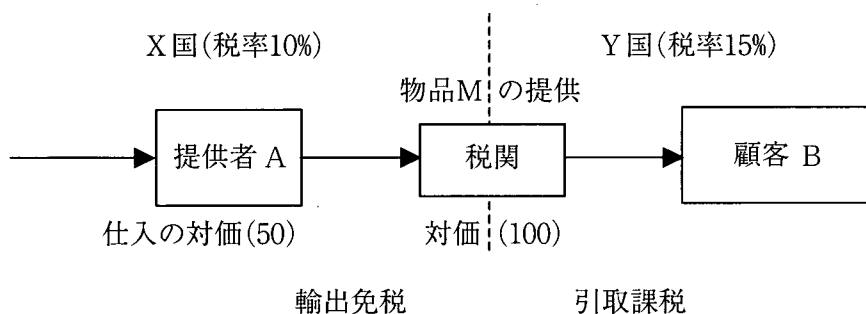
## 2. 国際的な物品の取引

### (1) 税関のあるケース

本稿では、国際的なサービスの検討が主題であるが、サービスと対比される物品のケースについてみておくことが有益であるとする。そこで、まず、物品の取扱いを検討する。まず、最初に税関が機能しているケースである。

X 国の課税事業者である提供者 A が物品 M (X 国内において、本体価格は 50、税込み価格 55 で購入したものとする。) を Y 国の顧客 B に価格 100 で販売するというケースを想定する。X 国の VAT の税率は 10% であり、Y 国の VAT の税率は 15% とする。また、物品 M は有形資産であり、

#### 《設例 1》



税関を通過して X 国から Y 国に移動するものとする。

こうしたケースにおける輸出免税と引取課税の一般的な取扱いは、わが国を含めた世界各国において共通であり、次の通りであると考えられる。

まず、X 国の物品の提供者 A にとっては、Y 国の顧客 B に対する販売は輸出取引に該当することから、輸出免税が適用される。この場合の輸出の事実は税関により証明される。物品 M は免税となり、さらに、当該物品に対応する課税仕入 50 にかかる税額 5 の控除が認められる。提供者 A にとっては、この輸出取引において 5 の還付が認められる。

Y 国の顧客 B は、税関からの物品 M の引取りにあたり、Y 国の VAT の税率 15% が適用され、15 の税額を納付する。これは、当該顧客が課税事業者であるか、消費者であるかを問わない。なお、当該顧客が課税事業者の場合には、物品 M を転売した場合において、引取りに際して納付した税 15 の仕入税額控除が認められる。

以上により、全体として、仕向地原則にしたがった課税の結果が得られることとなる。すなわち、

原産地国である X 国の税収はゼロであり、仕向地国（通常は消費地国でもある。）である Y 国の国庫に当該消費にかかる税 15 を歳入として得ることになる。

また、顧客 B は、国内の事業者から同様の物品 M を購入した場合においても 15% の VAT が適用されていることから、Y 国内（仕向地国あるいは消費地国）における競争上の中立性が確保されている。

## （２）税関のないケース

次に、税関がないケース（すなわち、税関で輸出免税および輸入課税が行われないケース）である。

税関がない場合には、物品が税関を通過して X 国から Y 国に輸出されていないことから、物品の提供の場所が問題になるが、ここでは、X 国に所在していた物品 M が Y 国に輸送されたというケースを想定する。

### 《設例 2》



この場合には、当該取引の場所は X 国となり、X 国の税法が適用される。ここで、輸出免税が適用されるかどうか問題となる<sup>52)</sup>。輸出であることが証明された場合には、輸出免税が適用され、設例 1 と同様の結果となる。これに対して、輸出免税が適用されない場合には、提供者 A において、物品 M の課税売上にかかる VAT10 から課税仕入にかかる VAT 5 を控除して、差額の 5 を X 国に納付する。

顧客 B において、税関からの引取りではないことから、税関での輸入品にかかる引取課税は行われない。顧客 B が最終消費者の場合には、X 国の 10% の VAT を負担して、物品 M の取引の生産から消費にかけての流通の連鎖は終了する。これに対して、顧客 B が課税事業者であってさらに対価 200 で転売した場合には、売上に対する 30 の VAT の課税が必要となる。この際に、物品 M を購入した際に負担した X 国の VAT の 10 を仕入税額控除できるか否かが問題となる<sup>53)</sup>。

以上の取扱いをみると、顧客が消費者の場合には、原産地原則の結果となっている。したがって、消費地での課税という原則は実現していない。また、Y 国の国産品たる物品との間で競争上の中立性が失われている。

なお、Y 国が、当該取引が国内の取引であると判断して、当該取引を Y 国での課税対象として、課税を検討する可能性がある。顧客 B が消費者の場合には、顧客 B に対して直接に課税するのは現実的ではない<sup>54)</sup>。したがって、課税するとすれば、提供者の A に対する課税となる。この場

52) なお、税関を通過していないことから、実務的には、輸出した事実の証明が問題となるが、ここでは、この問題は取り上げない。

53) これは、X 国に納付された税について、Y 国において税額控除することを認めるか否かの問題である。

合、提供者 A が Y 国において固定的な施設を持って事業活動を行っていない限り、課税は困難である<sup>54)</sup>。

顧客 B が課税事業者の場合には、状況は複雑である。課税事業者である顧客 B が、A からの商品 M の購入に当って負担した X 国の VAT の税額控除が認められないとすると、重複課税が発生する。認められるとしても、X 国で認められるのか、Y 国で認められるのか疑問がある。また、X 国と Y 国での課税範囲の相違や税率の相違をどう処理するかが問題となる。

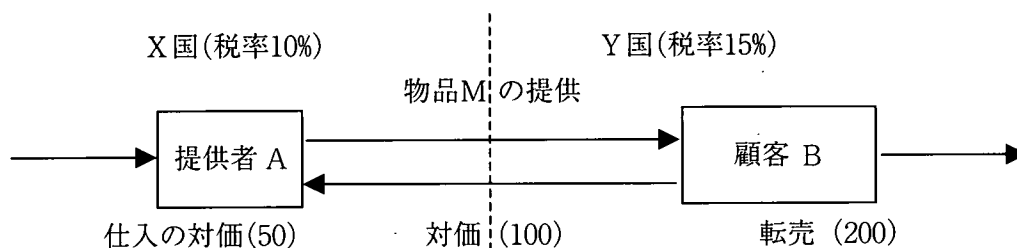
以上のような困難性は、X 国の課税と Y 国の課税の間に整合性が存在していないことによる面が大きい。すなわち、消費課税における国際的な調整が欠如している結果であると言える。

### (3) 物品の EU 域内取引のケース

次に、EU における取扱いをみておくこととしたい。

EU では、1993 年に、域内の税関による監視が廃止されている（その経緯等については、Ⅲ章で論じた。）。EU では、加盟国間での調整がなされている。現行の調整の方法は次のとおりである。

#### 《設例 3》



顧客 B が消費者の場合には、原産地原則を適用する。提供者 A は、自分の所在地国である X 国に、X 国の VAT を納付する。顧客 B は X 国の VAT を負担することとなる。その結果、国内での競争上の中立性は失われることとなる<sup>55)</sup>。なお、VAT の税収は消費地国に歳入とする権利があるとすると、加盟国間での税収調整が必要となる。

顧客 B が課税事業者の場合には、提供者 A には、域内供給免税が適用される。すなわち、輸出免税と同様の取扱いとなる。他方、顧客 B については、域内取得課税の対象となり、多くの場合に、リバース・チャージ・メカニズムが適用されている。すなわち、買手課税であり、顧客 B は所在地である Y 国の税法に従って、Y 国の VAT を自らに適用して課税する。なお、通常は同時に仕入税額控除が認められるので、重複課税は発生しない<sup>57)</sup>。

54) 消費者に対する直接課税となる。しかしながら、こうした課税が現実的であるか疑問がある。たとえば、米国の州税である小売売上税の使用税はこうした考え方によるものであるが、実効性は薄いといわれている。渡辺智之『インターネットと課税システム』（東洋経済新報社、2001）150 頁以下参照。

55) 国外の納税者に課税する場合には、所得課税における PE 課税に類似した議論が予想される。また、X 国での課税との関係も問題となる。仕入税額控除を認めるかどうかも課題となろう。

56) この問題の解決には、加盟国間の税率を近似させる必要がある。

57) ただし、銀行や不動産会社、大学など、非課税売上が売上の多くを占める業種では、結果として税負担が発生する。

したがって、顧客Bが課税事業者の場合には、論理的には完全な仕向地原則が実現する。ところが、こうした域内供給免税と域内取得課税の仕組みは、理論的には大変優れたものであるが、回転木馬不正など大規模な脱税に利用されることが多く、その防止も困難であり、EUにおいて大きな問題となっている<sup>58)</sup>。

以上、国際的サービスの検討に入るための前段階として、物品についての取扱いを検討した。

### 3. 国際的サービスの取扱い

#### (1) 概論

ここから、本稿の主題である国際的サービスの課税について検討する。

サービスについては、ここでは、課税対象たる取引のうち、物品（有形資産）の譲渡以外のすべて、すなわち、役務の提供のほか無形資産の譲渡等も含むものとする。

サービスを大きく二つに分類することとする。ひとつは、そのサービスに物理的な行為が伴い、その物理的な行為自体の意味のあるものである。通常は、サービスの提供の場所が明らかである。旅客や貨物の輸送、コンサートやスポーツなどのイベント、不動産や動産を対象とした修理などが典型例である。これらについては、個々に、物理的なサービス提供の形態に応じた取扱いや場所の概念に基づいて、課税関係を検討する。

もうひとつは、物理的な行為やその行為の場所そのものに特別の意味のないものである。サービスの提供の場所が明らかでないともいえる。法律や会計など専門的な知識に基づいた知的サービスの提供、著作権や特許権などの無形資産の譲渡や貸付け、インターネットを通じた音楽や映画などの配信などが考えられる。本稿の主として検討の対象としようとしているのは、こうしたケースである。

#### (2) 特定の場所と関係の深いサービス

まず、サービスのうち、特定の場所と関係が深いサービスである。そのうちの典型的な二つのケースを検討する。

##### (イベント)

サービスの提供者と顧客が同一の場所にあつて、コンサートや演劇など物理的な役務提供が行われる場合には、サービスの提供の場所はその物理的に実行された場所であつて、その判定は容易である。

この場合の主要な問題は、こうしたサービスの提供者が一時的に滞在するだけで、イベントが終了すると、帰国してしまうことがあることである。こうした提供者に対する課税は執行面の問題が残る。こうした執行上の問題は、知的サービスの提供の場合と同様である。

##### (国際的な輸送および通信)

物理的な輸送というサービスが存在することから、そのサービス提供の場所は、出発地点から到

---

58) Michael Tumpel "A Hybrid VAT System in the European Union" Tax Notes International / 9 July 2007 (なお、「租税研究」2008年1月号104頁に翻訳が掲載されている。)

着地点までの連続した線としての場所である。その場合の課税方法としては、理論的には出発地課税か、到着地課税または輸送距離での按分課税が考えられる。

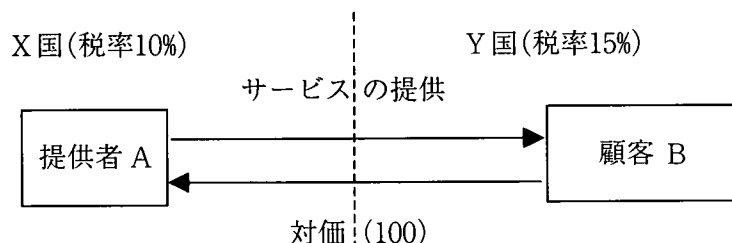
わが国の方式（すなわち、出発地と到達地のいずれかが国内であれば国内取引とし、かつ輸出免税を適用する方式）は、双方不課税を生じさせる可能性があり、疑問がある。重要なのは相手国の課税方式との整合性である。輸送距離による按分方式が合理的であると考えられるが、いずれにせよ相手国との調整が必要である。なお、公海上の輸送の取扱いが問題となりうるが、二国間あるいは多国間の取決めの問題であろう。

### （３）特定の場所と関係の薄いサービス

ここでは、X 国の法律の専門家である A が Y 国の顧客 B に法律上の専門的知識を提供するというケースを想定する。サービスの提供に方法としては、電話、手紙、電子メールなどのほか、面談など様々な方法がありうる<sup>59)</sup>。

まず、サービス提供の場所はどこか。法律相談の態様としては、面会、電話、手紙、電子メールなどが考えられるが、役務の提供がどこで行われたかを検討することは、不可能ではないにしても、無意味である。こうした場合には、サービスの提供者の所在地か、あるいは、サービス提供の顧客の所在地のいずれかをもってサービス提供の場所とすることとなる<sup>60)</sup>。

#### 《設例 4》



ここで、原産地原則を採用するか、仕向地原則を採用するかが大きな問題となる。VAT や消費税が消費に対する税であることを前提とすると、一般論としては、消費地国または消費により近い国において課税することが望ましい。すなわち、仕向地国課税が原則となる。しかしながら、税関が存在しない場合において仕向地国原則により課税を実施することは、これまでの議論からもわかるとおり、必ずしも容易ではない。したがって、原産地原則による課税が現実的な対応策としての選択肢となりうる。なお、いずれにおいても、相手国と調整を予定するか否かが重要な議論の分岐点となる。

59) なお、X 国の事業者が Y 国の顧客にインターネットを通じて、音楽や映画の配信を行うというケースについても、同様の議論が成立する。

60) なお、この場合において、提供者の所在地とは何かが問題となる。すなわち、提供者の本店の所在地なのか、それとも当該事務を提供した事務所の所在地なのかが問題となる。所得課税における PE との比較が議論となる。ここでは、とりあえず、提供者または顧客の所在地が当該サービスの関連の場所であると仮定する。

### 原産地原則を採用した場合

原産地原則を適用すると、提供者 A の所在地である X 国がサービス提供の場所となる。この場合にはサービスの提供が X 国で行われたとして、X 国の VAT が課税される。ただし、X 国において輸出免税が適用される可能性がある<sup>61)</sup>。顧客 B が課税事業者である場合には、仕入税額控除が認められるか否かが問題となる。X 国の VAT を仕入税額控除の対象として認めるか否かは、Y 国の課税システムの問題である。いずれにせよ、X 国と Y 国の間で何らかの調整が行われない限り、二重課税あるいは双方不課税が発生する可能性がある。

原産地原則を採用すると、X 国では問題は生じないが、Y 国において、競争上の中立性が阻害されることになる。Y 国では、執行上課税が困難であるのみならず、理論的にも課税の根拠を失う。顧客 B は、国内においてサービスを調達するか（この場合には Y 国の税率が適用になる。）、それとも、国外から購入するか（この場合には X 国の税率が適用になる。）で税負担に差が生ずることになるが、これでは課税の中立性に反する結果となる。

### 仕向地原則を採用した場合

仕向地原則を適用すると、サービスの利用者である顧客 B の所在地がサービス提供の場所となる。この場合には、当該サービスは Y 国の課税の対象となる。

ここで、顧客 B に課税するのか、それとも、提供者 A に課税するのかの選択の問題が発生する。さらに顧客 B に対する課税は、顧客が消費者であるかそれとも課税事業者であるかによって、大きく状況が異ってくる。

#### （顧客が消費者のケース）

顧客が消費者の場合には、消費者を納税義務者とすることは、選択肢としてはありうるが、執行面を考えると現実的ではない。したがって、事業者 A に対して課税することになる。事業者 A は、Y 国の税法に基づいて Y 国の VAT を納付することが必要となる<sup>62)</sup>。ここで、Y 国が X 国に所在する提供者 A に課税できるのかという理論的な問題と実際に課税できるのかという執行上の問題が発生する。事業者 A が Y 国の VAT を納税するとして、その場合に、X 国での対応する課税仕入で X 国に納付した VAT の仕入税額控除が認められるかという問題が発生する。また、税率や課税範囲が X 国と Y 国とで異なることが予想されるが、その調整をどうするかといった問題も残される。

また、提供者 A は、Y 国の税法に従い Y 国に対する納税を行うとして、Y 国に免税事業者の制度がある場合には、こうした免税制度が適用されるのかという疑問が生ずる<sup>63)</sup>。課税を免除されないとしても、事業者 A が Y 国に事務所等を有していない限り、執行面で課税は困難である。課税

---

61) なお、輸出であることの証明が問題となるが、わが国では、契約書により認めることとしている。

62) ここで、Y 国が X 国に所在する提供者 A に課税できるのかという理論的な問題と実際に課税できるのかという執行上の問題が発生する。たとえば、PE なければ課税なしといった、所得課税の理論が適用となるのか、情報交換が必要ではないか、など。ただし、この問題の検討は別に機会に譲りたい。

63) わが国の場合には、比較的高額の免税点と基準期間の制度によって、課税の可能性はほとんどないと思われる。なお、こうした本来は国内の零細な事業者を対象とした制度を、国外の事業者にも、同様に適用するのは妥当か疑問がある。

されたとすると、事業者 A にとっては、X 国と Y 国の双方の国の税法に基づいた税の価格上乗せと申告および納付の手続についての知識が必要となる。

なお、執行面からすると、Y 国の税務当局がサービスの提供者 A を把握することは、X 国との執行協力なくしては困難である。しかし、こうした事実上の不課税を放置すると、全体として、重大な不公平あるいは課税漏れが発生し、納税秩序が乱れる恐れがある。仮定として、X 国のサービス提供者が Y 国の顧客にサービスを提供し、Y 国のサービス提供者が X 国の顧客にサービスを提供した場合には、いずれの国も税収は得られないこととなる。

わが国では、こうしたサービスの輸入に対する課税は、(理論的には、仕向地原則を採用すれば課税対象となりうるのであるが)、提供者の所在地基準を採用することにより、課税を放棄しているといえる。したがって、国内で受けるサービスとの間で、競争上の中立性が阻害されている可能性がある。また、モノとサービスとの互換性を考慮すると、代替性のある物品の輸入との間で中立性が阻害されていることになる。

なお、X 国では、当該サービスは課税対象外となるが、当該サービスに対応した課税仕入について仕入税額控除が認められるかどうかという疑問が発生する<sup>64)</sup>。

#### (顧客が課税事業者のケース)

顧客が課税事業者の場合は、顧客が消費者の場合よりも、理論的な解決は容易であろう。仕向地原則を採用するとして、二つの方法が考えられる。ひとつは、提供者が価格に Y 国の税を上乗せし、その税を Y 国に納付し、顧客 B がその税の税額控除を受けるという方法である。この方法では、提供者 A の事務負担が大きく、かつ、Y 国としては執行面の問題が発生する。すなわち、提供者 A は、Y 国で Y 国の VAT の納税義務に服することとなるが、その場合に、提供者 A が X 国で負担した X 国の VAT の仕入税額控除の取扱いが困難な問題を引き起こす。事業者 A が課税仕入において負担した税の仕入税額控除は、X 国で認められるのか（この場合には、輸出免税に類した状況となる。）、それとも Y 国で認められるのか（ただし、X 国の VAT と Y 国の VAT は、税率や課税範囲が異なる可能性があり、困難な問題が発生する。）、それとも、いずれの国でも認められないのか（この場合には、二重課税が発生し、国際取引の阻害要因となる。）、あるいは双方の国で認められるのか（双方の国で分割して認めることも考えられる。双方で完全な税額控除が認められた場合には、中立性に反する結果となる。）が疑問となる。なお、こうして提供者 A が Y 国で課税される場合には、顧客 B にとってこの取引は通常の国内取引にすぎないこととなる。

もうひとつの方法は、以上のような面倒を避けることが可能であり現在 EU において域内取引に適用されているものであるが、提供者 A には輸出免税（あるいは、域内免税）を適用し、顧客 B にはリバース・チャージにより課税することである<sup>65)</sup>。なお、顧客 B には、同時に仕入税額控除が認められる。

顧客 B は、リバース・チャージにより自己賦課をするとともに、仕入税額控除を適用する。こ

---

64) この点に関連して、わが国では、輸出したことの証明が可能であれば、輸出免税が適用されることから、税額控除が可能である。

65) ただし、顧客が課税事業者であることの確認が必要である。また、相手国が類似の税制を有している場合はともかく、米国のように、国税（連邦税）としての VAT を有していない国の場合にどうするかという問題がある。また、免税とすることから、脱税あるいは租税回避の防止が重要な課題となる。

れにより、消費課税の連鎖が国境を超えて継続する。

#### 4. 分析に基づいた論点の整理

##### (1) 論点整理の前提

論点を整理するにあたり、何が達成されるべき目標であるかについて確認をしておきたい。

##### (i) 消費税は、最終消費が行われた国の税収である。

サービスの提供者の国とサービスの受益者の国が異なる場合には、サービスの受益者すなわち消費者の所在する国（あるいは、サービスの受益者が最終消費者でない場合であっても、最終消費により近い国）で課税対象とされるべきである。

##### (ii) 最終消費者への直接課税は避ける。

サービスの顧客には課税事業者と最終消費者とがありうるが、最終消費者の場合には提供者に対して課税することが必要である。米国での小売売上税の執行の実情をみても、消費者に自己の購入について申告納税を求めることは現実的ではない。もしこれが可能であれば、間接課税は不要であり、すべて直接消費課税を実施すればよいこととなる。

ただし、サービスの提供を受ける者が課税事業者の場合には、事情が異なり、現実的な方策の採用が可能である。たとえば、輸出免税とリバース・チャージの組み合わせが考えられる（リバース・チャージを行わないと、課税売上割合の小さい事業者に租税回避の機会を提供することになる。）。

他方、サービスの提供者に課税することができるかという点については、国内に全く施設を有していない事業者に対して、そもそも納税義務を課することが法律論として可能かという問題が生ずる。すなわち、国内に拠点のない事業者に申告と納税を義務付けることが可能かという疑問である<sup>66)</sup>。

また、執行の可能性にも疑問がある。たとえ、国内に一時的に滞在し国内でサービスの提供がなされたとしても、一時的に国内に滞在する非居住者に対して課税できるかという問題が存在する。

こうした場合に、法律上の納税義務があるとすると、次に、執行をいかに確保するかが問題となる。こうした納税者には特別の登録義務を課すほか、相手国からの執行協力を得ることが不可欠となる。

さらに疑問となるのは、国内取引における事業者の課税との関係である。国内取引では、免税事業者の制度が設けられているために、この制度を非居住者に適用したのでは課税はおぼつかない。したがって、非居住者に対して実効性のある課税を行うためには、国内取引の場合とは異なる課税の仕組みを工夫する必要がある。

---

66) この問題については、所得課税における「PE なければ課税なし」といった租税条約に基づいた課税の制限や米国の州の課税に対する憲法に基づいた制限がなく、かつ、国内に所在する者を取引をしている者を課税対象とするものがあることから、基本的には問題はないと考えられるが、本稿の内容とは直接関係しないので、これ以上は触れないこととする。



(iii) 事業者間の競争上の中立性を確保する。

サービスに対する課税において、国内の事業者から受けたサービスは課税対象となり、国外の事業者から提供されるサービスが課税対象外となる（あるいは、適用される制度や税率が異なる）ことは避けるべきである。また、モノとサービスの互換性からは、モノに対する課税とサービスに対する課税のバランスの必要である（これは、前述(注20)の水野教授の指摘の通りである。）。

(iv) 納税義務者の事務負担の増大を防止する。

納税者にとっては、多数の国の税法に基づき、多数の国に対して申告と納付が必要となる事態は極力回避されるべきである。他方、課税当局にとっても、非居住者たる納税者に対する課税の理論的あるいは制度的な整備が必要となるほか、執行面での実効性の確保が重大な課題となる。最後の点については、国際サービスに対する課税に対応するための税制改正が必要となるであろう。さらに、関係各国との税制上の整合性の確保執行上の協力が必要であることから、消費課税に関する租税条約が必要となる可能性が大きいと思われる。

## (2) 本章での分析の整理

本章での上記分析の論点を整理する。なお、国際的サービスに対する課税において、達成すべき達成すべき目標は次のとおりであると仮定する。

- イ 間接税としての課税の仕組みを維持すること。
- ロ 消費地国での課税が実現されること。
- ハ 消費地国での、国外からのサービスと国内からのサービスとの競争上の中立性を維持すること。
- ニ 納税者にとっての納税コストが過大とならないこと。

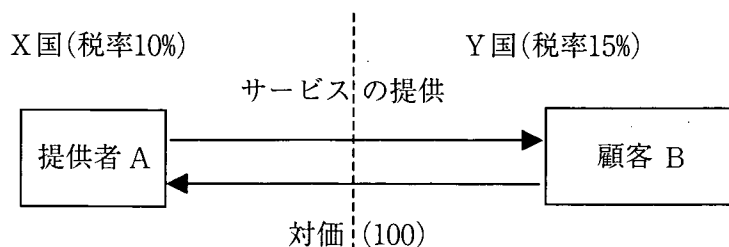
### A. 1カ国モデル（相手国の制度との調整を前提としないモデル）

#### A-1 仕向地原則

サービスの提供者は、X国では納税義務を負わない。ただし、相手国が仕向地原則の税制を採用していれば、相手国（Y国）の税法に従う必要がある。なお、当該サービスにかかる課税仕入れにかかる税額控除が認められるどうか、認められるとしてそれはX国で認められるのかY国で認められるのかが問題となる。このケースでは、Y国が国外（すなわち、X国）に所在するサービス提供者に対して、課税権を適切に執行しうるかという問題となる。Y国からみると、これは、国際的サービスの輸入の問題であり、国内での競争上の中立性の問題である。

なお、相手国が原産地原則を採用している場合には、サービスの提供者はY国でも納税義務を

#### 《設例5》



負わない。顧客が課税事業者の場合には VAT の取戻しの効果が発生するが、顧客が消費者の場合には課税の対象外となり、経済的中立性の阻害が問題となる。

#### A - 2 原産地原則

サービスの提供者は国内（X 国）の税法に基づいてサービスの価格に税を上乗せし、申告および納税を行う。

X 国の税を負担した顧客の取扱い、顧客の国（Y 国）が如何なる課税方式を採用しているかによって異なる。Y 国が原産地原則を採用しているとする、顧客が課税事業者の場合には、負担した X 国の税を Y 国で税額控除できるのか否かという問題が発生する。顧客が消費者の場合には、消費者は、X 国の税を負担することになる。

Y 国が仕向地原則を採用しているとする、サービスの提供者は Y 国でも課税される可能性がある。すなわち、重複課税となる可能性がある。

#### A - 3 輸出免税

相手国の課税原則と自国の課税原則との間に整合性が欠けている場合には重複課税の可能性が発生するが、これを未然に防止しているのが輸出免税の制度である。

サービス提供者の国において輸出免税を適用するとする。この場合、サービス提供者は、X 国での課税は免税となり、当該サービスにかかる課税仕入れにかかる税の還付が認められる。X 国では、仕向地原則の結果となる。

顧客が消費者の場合には、相手国（Y 国）がサービス提供者に課税しない限り、当該サービスは完全に不課税となる。これは、課税の中立性に反するほか、VAT の全体としての税収の減少につながる事となる<sup>67)</sup>。

### B. 二カ国モデル（相手国との調整を前提とするモデル）

#### B - 1 双方が仕向地原則

双方の国の執行協力が必要不可欠である。納税者にとっての事務コストが大きくなる。顧客が課税事業者であるか消費者であるかで区分する。

顧客が課税事業者の場合には、サービスの提供者は免税とし、顧客にはリバース・チャージを適用する。相手国の顧客が課税事業者であるか否かの確認が、納税者にとっても、税務当局にとっても重要な問題となる。

顧客が消費者の場合には、サービスの提供者に相手国の税法を適用することになる。サービスの提供者にとっては、取引相手国の数が増えると、それぞれの国に対して申告と納税をする必要があることから、事務負担が大きくなる。なお、相手国の税務当局にとっても、正しい申告がなされているか否かの確認は困難である。

#### B - 2 双方が原産地原則

顧客が課税事業者の場合には、サービスの提供者においては、課税関係は通常の国内取引と変わ

---

67) 双方の国のサービス提供者がそれぞれ相手国の消費者にサービスを提供した場合には、全体として税収はゼロとなるという不都合が生ずる。租税回避を誘発することとなろう。

らない。顧客にとっては、国外で VAT を負担することになることから、この負担した VAT の取扱いが問題となる。すなわち、国外で負担した VAT の還付あるいは仕入税額控除をどうするかである。

顧客が消費者の場合にも、サービスの提供者においては、課税関係は通常の国内取引とかわらない。なお、顧客は、国外の VAT を負担することになる。

サービスの提供者にとって、事務上の追加的負担は発生しない。しかしながら、顧客が課税事業者の場合には面倒が生ずる。また、消費地国での課税の立性が阻害されるほか、本来の消費地国での課税は実現しないこととなる。

### B - 3 統一税制モデル（清算方式モデル）

国際的な統一税制、EU が 1993 年に導入しようとした理想である。これは、各加盟国が原産地原則で課税するものであるが、原産地原則を採用した場合の税収配分の矛盾を、加盟国間の清算によって解決しようとするものである。税収は、最終消費に関する統計数値に基づいて、各国間で配分する。なお、配分の方式としては個別取引を合計する方式とマクロ的な統計数値を利用する方式の二つが考えられていた。

## 5. 小括

本章では、一般論として、国際的サービスに対する消費課税のあり方について論じた。

VAT タイプの消費課税においては、消費地国での課税（仕向地原則）が基本であり、かつ、間接税としての性格を維持すべきことを前提とすると、課税の方式は、サービスの提供者の所在地がいずれの国であるかを問わず、サービスの提供者が、当該顧客の所在地である国の税法に基づいて VAT を当該消費地国に納付する方式を採用すべきである。なお、この場合には、執行上の困難が想定される。こうした困難を克服するためには、国際的な執行協力が不可欠となる。こうした困難を回避するためには、次善の策として、部分的な原産地原則の採用が考えられる。すなわち、仕向地原則あるいは原産地原則のいずれかの方式を徹底させることは、少なくとも現時点では現実的ではなく、双方の適切なミックスを図ることにより、妥当な結果が得られるように工夫を積み重ねることが必要である。

次章では、本章までの分析検討を踏まえ、今一度わが国の制度に立ち返り、わが国の制度の特色と問題点を明らかにするとともに、如何なる制度改革が必要かについて検討する。

## V. 改善のための方策（結論）

本章では、国際的サービスに対する消費課税のあり方に関連した EU での経験やモデル分析を踏まえ、わが国の制度の今後のあり方について検討を試みることにしたい。なお、本章では、知的サービスの提供やインターネットによる配信など、サービスの提供の場所が明らかでないサービスを中心に検討する。

### 1. わが国の制度の特徴

わが国における国際的サービスに対する消費課税の特徴と問題点は第 II 章でみたとおりである

が、特に次の点が重要である。

第一に、国際的サービスについても、「サービスが提供された場所」がサービス提供の場所とされ、こうした場所が明らかでない場合には、サービスの提供者の事務所等がサービス提供の場所とされていることである。これは、原則としての原産地原則である。

第二に、国際的サービスの一部（国内に事務所等を有する者から非居住者に提供されたサービス）には、輸出免税としての取扱いが認められていることである。したがって、第一の点と第二の点を合わせると、国内に所在する者から国外に所在する者に提供されるサービスについては、結果としての仕向地原則が適用されている。

第三に、国外に所在する事業者あるいは国内に固定的施設を持たない事業者から国内の顧客が受け取ったサービスについては、課税のための仕組みが欠如していることである。第一の点と合わせて考えると、課税対象外となる。これは、原産地原則が適用されていることを意味する。すなわち、国内での消費に対する課税の一部が放棄されている。また、相手国で課税されている場合には、その税を税額控除する方法がないことから、結果的に重複課税となる可能性も存在する。

## 2. 問題点

以上の特徴から、以下の問題点を指摘することが可能である。

第一に、物品（有形資産）の取扱いは税関の機能を利用することにより輸出入としての管理が行われ仕向地原則が実現されているが、サービスについては税関の機能が働かないために仕向地原則と原産地原則の混在した結果となっている。これは、物品とサービスでの課税上のバランスを失しており、不公正をもたらすものである。

第二に、国内から国外へのサービスは輸出免税が適用されているが、国外の顧客が消費者の場合には、相手国の税制にもよるが、当該サービスは最終的に不課税となる可能性が高い。したがって、中立性に反する結果となるほか、相手国にとっては税収面のマイナスとなる。なお、顧客が課税事業者の場合であっても、租税回避の可能性が残ることになる。

第三に、国外から国内へのサービスには課税のために必要な制度が設けられていないことから、顧客が消費者の場合には、国内からのサービスとの間で中立性を阻害する結果をもたらす。また、顧客が課税事業者の場合には、国外からのサービスを節税目的で利用することが可能である。

## 3. 改善案（結論として）

上記の問題点について、EUでの経験から学んだところを参考とすると、考えられる改善策は次のとおりである。

なお、消費者に対して直接課税する方法については、ここでは検討の対象外とする。

### （1）相手国との調整を前提としない場合

国際的サービスのうち、提供者が国外に所在し顧客が国内に所在する場合（輸入に類したものの場合）における課税の仕組みの整備が必要である。

サービスの顧客が課税事業者の場合には、リバース・チャージの制度を導入すべきである。これにより、課税売上割合の小さい事業者が国外からサービスを購入することによる節税の機会をなくすことで、課税の公平が維持される。

サービスの顧客が消費者（課税事業者以外の者）の場合には、サービスの提供者に対する課税の

仕組みを構築すべきである。登録制や納税代理人の制度などが考えられる。また、国内に固定的施設を有しているサービス提供者の場合であっても、国内の零細事業者を対象とした免税事業者制度との関係を整備する必要がある。

いずれにせよ、現行の国内消費課税方式（言い換えると、一カ国課税方式）を取る限り、仕向地原則を取るにせよ、原産地原則をとるにせよ、中立的で合理的な課税の実現には限界があることは明らかである。消費者に対する直接課税が選択肢とならないとすると、サービスの提供者に課税をするほかはない。

## （２）相手国との調整を前提とする場合

消費課税の全体としての合理性や整合性を維持するためには、税関の機能に依存できない場合は、相手国との調整が不可欠である。その場合には、EUにおける加盟国間取引に対するシステムの経験に学ぶことが有益である。仕向地原則と原産地原則の折衷により、妥当な課税の実現を図るべきである。その前提としては、課税原則、税率あるいは課税範囲について、相手国の税制との近似性が不可欠である。特に、原産地原則か仕向地原則かの調整が必要である。課税範囲や税率が類似していることも、仕入税額控除の問題の解決には不可欠である。

相手国との調整は、消費課税における国際課税の導入の仕組みを意味する。租税条約のような形式での調整が基本的方式となろう。条約相手国の顧客に対しては、相互主義に基づいた軽減税率の適用もありうる。具体的には、租税条約によって、EUの加盟国間の取扱いと同様な関係を、条約相手国との間で構築することが考えられる。

なお、相手国に所在するサービスの提供者に課税するとして、サービス提供者の所在国のVATを課税するのか、それとも、消費者の所在地国のVATを適用するのか、という問題がある。後者の場合には、サービス提供者にとって事務負担が大きい（すなわち、他の国のVATについても精通する必要が生ずるからである。これは、EUにおいても、もっとも重要な課題とされており、ワンストップ・ショップ制の導入により事務負担の軽減が図られている。）。また、その税収をいずれの国が受け取るかという問題が生ずる。これは、仕入税額控除の権利の問題と密接な関係を有する。相互主義の観点から解決されるべきであり、納税者の事務負担と税務当局の執行可能性、競争上の中立性などを考慮して解決が図られるべきであろう。場合によっては、サービスの提供者に対して、相手国政府によって税を徴収してもらい、国家間で一定の方式により相互に相殺し、清算する方式も考えられる（ただし、EUの経験に照らしても、実現のための困難は大きい。）。

国際的な二重課税や二重不課税を防止するためには、世界的な共通システムとしてのEUの制度との整合性が必要である。その意味でも仕向地原則への共通化が望ましい。

EUは税関に依存しないVAT制度の構築に向けて試行錯誤を繰り返しており、わが国としても参考とすべきものである（EU域内制度など相違点はあるが、共通する部分もある。）。

仕向地原則への移行にあたっての障害のひとつは、執行体制の問題である。対内的サービスに対する課税を的確に実施することは容易ではないと考えられる。登録制度の導入などが課題となる。これは、わが国の基本的な仕組みの問題となる。国内に事務所など固定的施設を有さない事業者に対する課税の仕組みを準備する必要がある。この場合にも、相手国との執行協力は不可欠である。

以上のように、相手国との調整を前提とする場合には、理論的な問題とともに、執行上の問題の解決が重要となる。理論的には正当であっても、脱税に対して脆弱なシステムの場合には、重大な問題が発生するからである。この点はEUの経験からも明らかである。

### (3) VAT（消費税）の構造的な問題とその解決の方法

付加価値税タイプの税の場合には、税関機能の利用による国内課税の実現（一国課税）が可能であることが不可欠の前提になっていると考えられる。すなわち、モノやサービスの供給者と消費者の双方が同一国内に存在し、供給者が消費者に転嫁した税を国庫に納付するものである。

なお、モノやサービスの供給者と顧客（消費者）が別の国に存在する場合であっても、税関によって完全な管理が可能であれば、一国課税の延長として執行可能なものとなる。

ところが、税関が機能しない状況のもとで、提供者と顧客が別の国に所在する場合には、(1) 供給者の所在地国の税務当局が国内分と同時に国外分の税を徴収し、顧客の所在地国の国庫に送金するか、(2) 供給者が顧客の所在する国に対して納税するしかない（当該消費者が直接納税する方式は検討外とする）。前者は執行面では効率的であるが国家間の政治的な調整が困難である。後者は政治的には解決可能であるが、執行が極めて困難である。強力な協力体制（統一的な課税組織）が必要となる<sup>68)</sup>。

EUのような経済共同体の場合には、EU全体を一国と見立てた制度を構築できる可能性がある。これは、課税は各加盟国が原産地原則にしたがって実施し、徴収された税収は仕向地原則にしたがって各加盟国間に配分することで実現される。これは、1993年に、欧州委員会が考えたアイデアである。ただし、現在に至るも、こうした理想が実現する見通しは立っていない。仕向地原則でVATを適切に運営するには、一元的な税務執行が必要となる。すなわち、統一税務機関の設置であるが、これも、非現実的である。

これに対して、共同体の関係にない第三国との関係では、考えられるのは、租税条約による相互主義に基づいた取り決めである。相互に国外消費分も課税のうえ相手国に送金するか、それとも、相互に情報を交換して、それぞれが直接に供給者に課税するかである。

しかしながら、いずれの解決策も、直ちに実現する可能性は薄い。当面は、現在発生している問題点の改善を図っていくのが現実的である。

## 4. 小括

本章では、わが国が取るべき改善策について、Ⅱ章からⅣ章までの検討結果を踏まえて、若干の提言を試みた。

とりあえず着手すべきは、国内消費課税の原則を徹底することである。すなわち、国外から国内に提供されるサービスに対する課税の仕組みを整備することが必要である。国内から国外へのサービスの取扱いと平仄を合わせる形で、国内での課税を検討する必要がある。また、そのことで、モノの取扱いとある程度の整合性が取れることとなる。

また、中長期的には、税制の国際的な共通化を進めつつ、二国間あるいは多国間での執行協力を前提として、課税の公平あるいは中立性の確保を目指すべきである。この場合、消費課税に関する租税条約の締結が現実的な選択肢となるであろう。

---

68) Christophe Grandcolas "Managing VAT in a Borderless World of Global Trade : VAT Trends in the European Union - Lessons for the Asia-Pacific Countries" BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION April 2008 p.130

## VI. おわりに

国際的な取引が活発化してもその取引対象の多くが有形資産たる物品に限定されていた時代には、税関の機能を利用した輸出および輸入の仕組みによって、国内消費に対する課税の延長としての課税制度の構築が可能であった。しかしながら、今日のように経済取引のグローバル化が進展し、無形資産やサービスの取引のウェイトが大きくなった時代にあっては、現行の税関機能に依存した仕組みの限界が目立つようになった。取引の国際化という課題に対して、現行の制度によって適切に対処することは極めて困難である。

取引の国際化への対処という課題に取り組むためには、消費課税の分野においても、所得課税の分野と同様に、国際課税としての側面の整備を図っていく必要がある。それは、消費地国課税の原則（仕向地原則）を基本としつつ、必要に応じて生産地国課税（原産地原則）を取り入れたものとすべきである。また、現行の間接課税の方式は、可能な限り維持すべきであろう。

制度の見直しに当たっては、国内限りで対応可能な当面の制度改正と、国際的な協力を必要とする本格的な制度改正の二段階が考えられる。前者においては、国外に所在する者（あるいは、非居住者）が国内で提供するサービスに対する課税の仕組みを整備することが緊急の課題であろう。後者においては、双方の国の消費課税制度の共通化や情報交換制度の活用が前提として必要となるのである。そのうえで、「租税条約による相互主義に基づいた原産地原則の適用」が最終的な方向となるのではなかろうか。なお、ここでのいう原産地原則は仕向地原則を実現するための手段としての原産地原則である。いずれにしても、そ目標実現に至るまで道は遠く、問題点は山積している。この分野での今後一層の研究が必要であると考ええる。

### 【参考文献】

大島隆夫ほか『消費税法の考え方・読み方（四訂版）』（税務経理協会 2006）

金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂、2008）

水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1988年）

水野忠恒『租税法（第3版）』（有斐閣、2007）

渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」（租税法研究 34号『消費税の諸問題』62頁、2006）

Ad Van Doesum, Herman Van Kesteren, Gert-Jan Norden and Irene Reiniers“*The new rules on the place of supply of services in European VAT*”*EC TAX REVIEW* 2008 / 2

Alan Schenk, Oliver Oldman“*Value Added Tax – A Comparative Approach*”Cambridge University Press 2007

Angharad Miller and Llynne Oats “*Principles of International Taxation*”Tottel Publishing Ltd 2006

Ben Terra – Julie Kajus“*A Guide To The European VAT Directives*”IBDF 2007

Christophe Grandcolas“*Managing VAT in a Borderless World of Global Trade : VAT Trends in the European Union – Lessons for the Asia-Pacific Countries*”*BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION* April 2008 p.130

Joep Swinkels "Evolution of the EU Place-of-Supply Rules" International Vat Monitor MARCH / APRIL 2006 p. 107

Michael Tumpel "A Hybrid VAT System in the European Union" Tax Notes International / 9 July 2007

OECD "INTERNATIONAL VAT / GST GUIDELINES February 2006"

Paul Quigley "The New European VAT Directive" International Vat Monitor May / June 2007 p 158.

Stan Beelen "Fifteenth Anniversary of the Transitional Regime for Intra - Community Supplies of Goods" International Vat Monitor MAY / JUNE 2008 p. 174

VAT News (VAT Package - place of supply - Refund of VAT - Exchange of Information) International Vat Monitor March/April 2008 p. 138

Walter van Corpt, "Amendment to the EU VAT System" International Vat Monitor 1 (2008)